Die Doppelbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne in der Bundesrepublik Deutschland und die Reformvorschläge zu ihrer Beseitigung in kritischer Sicht

INAUGURALDISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität des Saarlandes
(doctor rerum oeconomicarum)

Vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Karl Oberleitner
aus Offenburg

1970

Die Doppelbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne in der Bundesrepublik Deutschland und die Reformvorschläge zu ihrer Beseitigung in kritischer Sicht

INAUGURALDISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität des Saarlandes
(doctor rerum oeconomicarum)

Vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Karl Oberleitner
aus Offenburg

Dekan: Prof. Dr. Herbert Hax

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Günter Wöhe

2. Berichterstatter: Prof. Dr. Paul Senf

Datum der Disputation: 13. Juli 1970

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

GLIEDERUNG

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	VI
Einleitung	1
ERSTER TEIL: Entwicklung und Analyse der gegenwärtigen Körperschaftsbesteuerung	5
A. Entwicklung der Körperschaftsbesteuerung	5
I. Der Beginn der Körperschaftsbesteuerung in der Gemeindebesteuerung der früheren deutschen Einzelstaaten	5
II. Die Geschichte der Körperschaftsbesteuerung bei der staatlichen Einkommensteuer der deutschen Einzelstaaten	8
III. Die Geschichte der Körperschaftsbesteuerung innerhalb einer besonderen Körperschaftsteuer	15
1) Das Körperschaftsteuergesetz von 192o	15
2) Gesetzesänderungen bis 1925	21
3) Das Körperschaftsteuergesetz von 1925 und die anschließenden Änderungen	23
4) Das Körperschaftsteuergesetz von 1934 und die anschließende Gesetzgebung	24
5) Die Gesetzgebung während der Besatzungszeit	27
6) Die Körperschaftsteuergesetzgebung in der BRD	28
B. Charakteristik, Begründung und Auswirkungen der Doppelbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne	34
I. Terminologische Abgrenzungen	34
II. Die Doppelbelastung als Identitätsproblem	42
1) Die Doppelbelastung im steuerrechtlichen Sinne	42
2) Doppelbelastung im wirtschaftlichen Sinne	51

Seite

a) Allgemeines 51
b) Identität der Steuersubjekte 54
ba) Argumente für die Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften gegenüber ihren Anteilseignern 54
bb) Argumente gegen die Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften gegenüber ihren Anteilseignern 57
bc) Ausmaß der Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften 59
c) Identität der Steuerobjekte 72
d) Charakteristik der Doppelbelastung 79
III. Rechtfertigungsversuche der Doppelbelastung 82
1) Die Körperschaftsbesteuerung der Kapitalgesellschaften im Lichte der Besteuerungsprinzipien 82
a) Die Begründung der Doppelbelastung mit den Grundsätzen der Steuerbemessung 83
aa) Äquivalenzprinzip (benefit principle) 83
bb) Leistungsfähigkeitsprinzip 88
(1) Das Argument von der besonderen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaften 89
(2) Das Argument von der Vorbelastung fundierten Einkommens 98
(3) Leistungsfähigkeit i.S. von "sozialer Nützlichkeit" des Einkommens und der Gewinne 1oo
b) Die Begründung der Doppelbelastung mit den Grundsätzen der Steuerverteilung 1o1
ba) Allgemeinheit der Besteuerung 1o1
bb) Gleichmäßigkeit der Besteuerung 1o2

Seite

(1) Das Argument vom Vorsprung der Kapitalgesellschaften im nationalen Konkurrenzkampf 1o2
(2) Das Argument von der Erfassung thesaurierter Gewinne 1o4
(3) Doppelbelastung infolge des internationalen Konkurrenzkampfes 1o5
c) Die Begründung der Körperschaftsteuer mit Steuerverwaltungsprinzipien 1o6
2) Die Körperschaftsbesteuerung der Kapitalgesellschaften aus vorwiegend politischen Gründen 1o7
3) Doppelbelastung, weil es keine bessere Lösung gibt? 1o9
IV. Die Auswirkungen der Körperschaftsbesteuerung von Kapitalgesellschaften in wirtschaftlicher Sicht 111
1) Auswirkungen auf die Wettbewerbsneutralität 111
a) Einfluß auf die Wahl der Rechtsform 111
b) Der Ausländereffekt des gespaltenen Körperschaftsteuertarifs 122
2) Die Auswirkungen auf die Finanzierungsströme 127
a) Allgemeines 127
b) Direkter Finanzierungseffekt der Doppelbelastung 127
c) Indirekter Finanzierungseffekt der Doppelbelastung 131
3) Die Auswirkungen der Doppelbelastung auf die Verselbständigung der Kapitalgesellschaften gegenüber ihren Anteilseignern 137

Seite

ZWEITER TEIL: Kritische Betrachtung der einzelnen Reformvorschläge zur Beseitigung der Doppelbelastung 14o

A. Isolierte und integrierte Systeme 143

B. Die zu erhebenden Steuern sind Definitivsteuern 143

I. Alternative Besteuerung 143

1) Freilassung der Kapitalgesellschaften, Besteuerung der Anteilseigner 144

a) Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne bei den Anteilseignern 144

b) Besteuerung der ausgeschütteten und der Kurssteigerungsgewinne bei den Anteilseignern (capital gains approach) 146

c) Das Partnerschaftsverfahren (partnership approach) 153

2) Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Freilassung der Anteilseigner 164

II. Kombinierte Besteuerung 168

1) Das begrenzte Dividendenabzugsverfahren 168

2) Teilweiser Ansatz der Dividenden für Einkommensteuerzwecke 17o

3) Das vollständige Dividendenabzugsverfahren (dividends-paid credit approach) 174

C. Integrierte Besteuerung von Gesellschaft und Anteilseignern (withholding approach) 184

I. Teilintegration: die Integration erstreckt sich auf die Gewinnausschüttungen 184

II. Vollintegration: die Integration erstreckt sich auf den Gesamtgewinn 195

1) Der Integrationsvorschlag der kanadischen Royal Commission on Taxation 196

Seite

2) Der Integrationsvorschlag von Engels/
Stützel (= Teilhabersteuer) 2oo

D. Zusammenfassung 219

Literaturverzeichnis 22o
Urteilsregister 248
Lebenslauf 249

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.a.O.	am anderen angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
a.M.	anderer Meinung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Aufl.	Auflage
BAnz	Bundesanzeiger
BFH	Bundesfinanzhof
BFM	Bundesfinanzministerium
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestagsdrucksache
BVG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
Est	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
e.V.	eingetragener Verein
FA	Finanzarchiv
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	die folgenden Seiten
FR	Finanz-Rundschau
Fußn.	Fußnote

GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Bonner Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-Ges.	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HdF	Handbuch der Finanzwissenschaft
HdSW	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
Hrsg.	Herausgegeben
i.V.m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
KG	Kommanditgesellschaft
Kst	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
N.F.	Neue Folge
Nr.	Nummer
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
OHG	Offene Handelsgesellschaft
o.Verf.	ohne Verfasser
RdSchfGmbH	Rundschau für GmbH
RFH'	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
Slg.	Sammlung
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StJb	Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tab.	Tabelle
Tst	Teilhabersteuer

Tz	Textziffer
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume (Bd.)
WiGBl.	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
WiSta	Wirtschaft und Statistik
z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfgK	Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
Ziff.	Ziffer

DIE DOPPELBELASTUNG KAPITALGESELLSCHAFTLICHER GEWINNE IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND UND DIE REFORMVORSCHLÄGE ZU IHRER BESEITIGUNG IN KRITISCHER BETRACHTUNG

Einleitung

Die steuerliche Behandlung der kapitalgesellschaftlichen Gewinne ist seit den Anfängen der Körperschaftsbesteuerung vor rd. 100 Jahren eines der umstrittensten Gebiete der Besteuerung überhaupt. Eine besondere Rolle spielt in dieser Diskussion die Doppelbelastung, d.h. die Erscheinung, daß Gewinne von Kapitalgesellschaften erst bei ihr, die Ausschüttungen nochmals bei den Anteilseignern besteuert werden.

Dieses Problem hat zwei Aspekte: einmal geht es um die systematische Einordnung dessen, was Doppelbelastung überhaupt ist. Zum anderen gilt es, die Auswirkungen der Doppelbelastung darzustellen. Beide Gesichtspunkte sind zu trennen, weil sich zeigen wird, daß ein Verstoß gegen die Systematik des Steuersystems nicht immer eine Diskriminierung bedeuten muß.

Allen Reformvorschlägen muß folglich eine Bestandsaufnahme vorausgeschickt werden, aus der hervorgeht, was unter Doppelbelastung systematisch zu verstehen ist und welche Auswirkungen die gegenwärtige Körperschaftsbesteuerung hat. Der Zielsetzung der Arbeit entsprechend sollen nur Vorschläge diskutiert werden, die zur Beseitigung der gegenwärtigen Doppelbelastung führen (oder diese zumindest abschwächen).

Die große Aktualität dieses Themas zeigt sich daran, daß die Körperschaftsbesteuerung heute aus mancherlei

Anlässen diskutiert[1] wird und erst in jüngster Zeit wieder mehrere Reformvorschläge publiziert wurden.[2] Das Problem der Kst-Reform wird auf die Bundesrepublik auch im Rahmen der Steuerharmonisierungsbestrebungen der EWG zukommen. Die EWG-Kommission hat sich vor kurzem mehrmals deutlich für eine langfristig zu verwirklichende Strukturharmonisierung und Steuersatzangleichung bei der Körperschaftsteuer der Gemeinschaftsmitglieder ausgesprochen. Wie die künftige Körperschaftsteuer innerhalb der Gemeinschaft allerdings aussehen soll, ist nach den bisherigen Erörterungen noch ungeklärt.[3]

Zur Einführung in die Problematik steht am Anfang der Untersuchung ein Überblick über die geschichtliche Entwicklung der Körperschaftsbesteuerung in Deutschland. Anschließend gilt es, der Doppelbelastung ihren systematischen Standort im großen Gebiet der Mehrfachbesteu-

---

1) So z.B. Stellungnahme des Bundesverbandes des privaten Bankgewerbes: Doppelbesteuerung beseitigen, in: FAZ Nr. 179 v. 5.8.1968, S. 9; Die Wirtschaft zum Stützelprojekt, in: Industriekurier Nr. 146 v. 19.9.1968, S. 1.

2) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer) in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 9, Bonn 1967, S. 50 ff. (künftig zit. als Gutachten Reform direkter Steuern); Meilicke, H.: Steuerliche Erleichterung der Umwandlung und Umgestaltung von Unternehmungen, in: Die Aussprache, Jg. 1967, S. 213 ff., bes. S. 220; Engels, W. und Stützel, W.: Teilhabersteuer. Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts, in: Zum Dialog Nr. 3, 2. Aufl., Frankfurt a.M. 1968.

3) Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommission: Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, o.O., 1962, S. 41 ff.; Generalsekretariat der Kommission der Europäischen Gemeinschaften Hrsg.: Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Nr. 8 1967, Sonderbeilage, S. 8.

erung zuzuweisen. Es wird sich zeigen, daß bei der Doppelbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne das Identitätsproblem von Steuersubjekt und -objekt im Vordergrund steht. Nach der Herausarbeitung des Doppelbelastungsbegriffs werden die einzelnen Argumente zur Rechtfertigung der Doppelbelastung geprüft. Hier geht es also um die Zulässigkeit oder Unzulässigkeit der Doppelbelastung.

Im letzten Abschnitt des ersten Teils werden dann das Ausmaß und die Auswirkungen der Doppelbelastung (bzw. Körperschaftbesteuerung) dargestellt. Da Doppelbelastung nicht immer mit Diskriminierung gleichzusetzen ist, soll das Ausmaß der gegenwärtigen Doppelbelastung näher bestimmt werden. In diesem Zusammenhang soll der Begriff der Doppelbelastung durch einen anderen Begriff ersetzt werden.

Der herrschenden Übung entsprechend wird das Inzidenzproblem ausgeklammert. Ausschlaggebend soll die Steuerzahllast, nicht die Steuertraglast sein.

Auf die Bestimmung des Ausmaßes der Doppelbelastung schließt sich eine Erörterung der wichtigsten betriebswirtschaftlichen Auswirkungen an. Hier ist in erster Linie der negative Einfluß auf die Wettbewerbsneutralität zu nennen: der Einfluß auf die Wahl der Rechtsform und der Ausländereffekt des gespaltenen Kst-Tarifs. Die Doppelbelastung löst darüberhinaus zwei Finanzierungseffekte aus. Sie führt erstens dazu, daß die einzelnen Kapitalanlagemöglichkeiten in Gesellschaften unterschiedlich belastet werden. Auf der anderen Seite drängt sie die Gesellschaften in bestimmte Finanzierungsformen.

Der zweite Teil der Arbeit beschäftigt sich mit den einzelnen Vorschlägen zur Beseitigung (bzw. Abschwächung) der Doppelbelastung. Die verschiedenen Vorschläge werden klassifiziert und anhand bestimmter Kriterien kritisiert.

Die ganze Untersuchung bleibt auf Kapitalgesellschaften beschränkt. Andere Körperschaftsteuersubjekte können aus guten Gründen aus der Betrachtung ausgeschlossen werden, weil die Kapitalgesellschaften - wie die Tab. 1 zeigt - zum Körperschaftsteueraufkommen den größten Beitrag leisten.

Tab. 1: Körperschaftsteueraufkommen nach unbeschränkt Steuerpflichtigen in % des Gesamtaufkommens[1)]

Jahr	Kapitalgesellschaften			Sonstige steuerpflicht. Körperschaften
	AG und KGaA	GmbH	Gesamt	
1950	55,0	39,5	95,5	4,5
1954	51,2	41,8	94,4	5,6
1957	50,3	42,5	94,6	5,4
1961	52,3	38,7	92,0	8,0

Die Untersuchung erstreckt sich daneben nur auf die Körperschaftsteuer. Andere Steuern werden nur aus Zwecknotwendigkeit in die Darstellung einbezogen.

---

1) Errechnet nach den Ergebnissen der Körperschaftsteuerstatistik, aus: Statistisches Bundesamt Hrsg.: StJb, Jg. 1956, S. 408/409; Jg. 1968, S. 386/387; Jg. 1961, S. 421 ff.; Jg. 1965, S. 462/63.

ERSTER TEIL

Entwicklung und Analyse der gegenwärtigen Körperschaftsbesteuerung

A. Entwicklung der Körperschaftsbesteuerung

I. Der Beginn der Körperschaftsbesteuerung in der Gemeindebesteuerung der früheren deutschen Einzelstaaten

Die Geschichte der Heranziehung der Kapitalgesellschaften zur Besteuerung beginnt ungefähr um die Mitte des vorigen Jahrhunderts, als die Verbreitung der Aktiengesellschaften durch die Entwicklung vom Agrar- zum Industriestaat rapide zunahm.[1] Mit dem Übergang von Ertrag- zu Personalsteuersystemen versuchte der Staat - zur Deckung seines gesteigerten Finanzbedarfs - die Kapitalgesellschaften zur allgemeinen Est heranzuziehen. Diese Entwicklung nahm in der Gemeinde- und Staatsbesteuerung der damaligen deutschen Einzelstaaten einen verschiedenen Verlauf.

In Preußen beginnt die Besteuerung der Aktiengesellschaften durch die Gemeindeeinkommensteuer mit den preußischen Städteordnungen (für die sechs östlichen Provinzen vom 3o.5.1853, für Westfalen vom 19.3.1856 und für die Rheinprovinz vom 15.5.1856)[2], durch die den betreffenden Gemeinden die Möglichkeit gegeben

---

1) Zur Entwicklung der Aktiengesellschaften zu dieser Zeit vgl. Pross, H.: Manager und Aktionäre in Deutschland, Frankfurt a.M. 1965, S. 43 ff.

2) vgl. Dietzel, C.: Die Besteuerung der Actien-Gesellschaften in Verbindung mit der Gemeindebesteuerung, Köln 1859, S. 11 ff.; Rossbach, L.: Die geschichtliche Entwicklung der Körperschaftsbesteuerung, Diss. Bonn 1947, S. 3.

wurde, die Erwerbsgesellschaften in bezug auf ihre Besteuerung nach § 4 Abs. 3 und 4 den sog. Forensen[1] gleichzustellen. Für die letzteren bestand schon seit den Städteordnungen von 1808 und vom 17.3.1831 Steuerpflicht.[2] Die Besteuerung der Erwerbsgesellschaften, die überwiegend die Aktiengesellschaften betraf, hatte teilweise großen Widerspruch heraufbeschworen, als sie in einzelnen Gemeinden wirklich eingeführt wurde.[3] Man sah darin den Ausdruck einer feindseligen Stimmung, "welche in jenen Jahren gegen die Actien-Gesellschaften herrschte, deren zahlreiche Gründung und teilweise rasches Emporblühen in die unmittelbar vorhergehende Zeit fällt."[4] Während die Besteuerung der Gesellschaften nur den obengenannten preußischen Gemeinden gestattet wurde, konnte das Dividendeneinkommen der Aktionäre von allen Gemeinden zur Est herangezogen werden.

Bei dieser Regelung blieb es eine gewisse Zeit, bis der Ruf nach einer einheitlichen Kommunalbesteuerung nach mehreren Etappen in den Siebziger- und Achtzigerjahren (Kommunalsteuer-Notgesetz vom 27.7.1885)[5] zum Kommunal-

---

1) Zu diesem Begriff vgl. Dietzel, C.: a.a.O., S. 15.

2) Dinglinger, F.: Die staatliche und kommunale Einkommensbesteuerung der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien in Preußen und Baden, Diss. Tübingen 1905, Schöneberg-Berlin 1905, S. 36.

3) Vgl. Dietzel, C.: a.a.O., S. 12 ff.; Maas, W.: Die Besteuerung der juristischen Personen als Vorbelastung fundierten Einkommens, Diss. Köln 1927, S. 14.

4) Dietzel, C.: a.a.O., S. 12.

5) Vgl. Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 3. Nov. 1890, in: FA, 7. Jg. 1890, 2. Bd., S. 272; Wagner, A.: Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preußen im Jahre 1891, in: FA, 8.Jg. 1891, 2.Bd., S. 659.

abgabengesetz von 1893 führte, das die Est-Pflicht der Aktiengesellschaft für alle preußischen Gemeinden aussprach und auf die KGaA erweiterte. Nach § 36 Abs. 1 dieses Gesetzes wurde die Gemeindeeinkommensteuer der Aktiengesellschaften in Form von Zuschlägen zur (noch zu besprechenden) Staatseinkommensteuer erhoben. Dieser Zuschlag belief sich auf 2oo % der Staatseinkommensteuer.

Daneben wurden die Dividendeneinkommen der Anteilseigner nach § 12 Nr. 6 ebenfalls zur Gemeindeeinkommensteuer herangezogen.[1] Gewinne von Gesellschaften mbH wurden den einzelnen Gesellschaftern ohne Rücksicht auf unverteilte Gewinne im Verhältnis ihrer Gewinnbeteiligung zugerechnet und besteuert.[2]

Ähnlich wie in Preußen verlief die Entwicklung der Kommunalbesteuerung der juristischen Personen auch in anderen deutschen Einzelstaaten.[3]

---

1) vgl. dazu genauer: Wangemann, : Die Heranziehung des gewerblichen Einkommens der Aktiengesellschaft und der Dividende des Aktionärs zur Gemeindeeinkommensteuer in Preußen (unter dem Gesichtspunkt der Doppelbesteuerung de lege lata und de lege ferenda), in: Verwaltungsarchiv, 9. Bd., Berlin 1901, S. 489 ff.; Herrfurth, G.: Die Kommunalabgabepflicht der Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berggewerkschaften und eingetragenen Genossenschaften in Preußen nach dem Gesetz vom 27. Juli 1885, Berlin 1886, S. 6 ff.

2) Maas, W.: a.a.O., S. 16.

3) Dinglinger, F.: a.a.O., S. 114 ff.

II. Die Geschichte der Körperschaftsbesteuerung bei der staatlichen Einkommensteuer der deutschen Einzelstaaten

Die Ausführungen sollen sich auch hier wieder vorwiegend auf Preußen erstrecken, was damit begründet werden kann, daß das preußische EStG die Basis für die spätere reichsgesetzliche Regelung bildete.

Das preußische Klassensteuergesetz vom 30.5.1820 und das Gesetz vom 1.5.1851 beschränkten sich auf die Erfassung natürlicher Personen.[1] Der Beginn einer Sonderbesteuerung nichtphysischer Personen wurde durch das Gesetz über die Besteuerung von Eisenbahnunternehmungen vom 3.11.1838 gemacht, in dem nach § 38 eine Abgabe festgelegt wurde, die sich im "Verhältnis des auf das gesamte Aktienkapital nach Abzug aller Unterhaltung und Betriebskosten und des jährlich inne zu behaltenden Beitrags zum Reservefonds betreffenden Ertrags ... abstuft."[2] Zur Verhinderung einer Doppelbelastung sollten Eisenbahn-Aktiengesellschaften von der Gewerbesteuer befreit werden. Im Gesetz vom 30.5.1853 wurde die Höhe der Abgabe festgesetzt. Im Zuge der weiteren Entwicklung wurde durch das Gewerbesteuergesetz vom 18.11.1857 erstmals

---

1) vgl. Feitelberg, D.: Die Einkommenbesteuerung nichtphysischer (juristischer) Personen, Staatswissenschaftliche Studien, 6. Bd., 7. Heft, Jena 1900, S. 35 und 84 ff.; Fuisting, B.: Das Preußische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 und die Ausführungsanweisung vom 5. August 1891, 2. Aufl., Berlin 1892, S. 1 ff.; Held, A.: Die Einkommensteuer, Finanzwissenschaftliche Studien zur Reform der direkten Steuern in Deutschland, Bonn 1872, S. 266 ff.; Schmölders, G.: Die geschichtliche Entwicklung der Betriebsbesteuerung, in: StuW, Jg. XXVI 1949, Teil 1, Sp. 976.

2) Feitelberg, D.: a.a.O., . 84.

der Versuch unternommen, alle übrigen Aktiengesellschaften mit Ausnahme der Eisenbahn-Aktiengesellschaften mit einer Sondersteuer zu belegen.[1] Auf Grund von Klagen wegen einer ungleichmäßigen Behandlung der Gewerbebetriebe wurde diese Steuer durch das Gesetz vom 19.7.1861 wieder aufgehoben. Aktiengesellschaften wurden hinsichtlich der Gewerbesteuer wieder den Einzelunternehmungen gleichgestellt.[2]

1870 fiel die bisher bestehende staatliche Genehmigungspflicht für die Gründung von Aktiengesellschaften weg.

Den zweiten Anlauf, (diesmal) alle Aktiengesellschaften einer Sonderbesteuerung zu unterwerfen, unternahm die preußische Regierung 1883/84 bei dem Versuch, die klassifizierte Est in eine allgemeine Est umzuwandeln. Begründet wurde die Einkommensteuerpflicht u.a. damit, daß es nicht im Wesen der Einkommensteuer läge, sich nur auf physische Personen zu beschränken, "vielmehr habe diese Steuer 'jedes selbständige Einkommen zu erfassen und alle Subjekte zu treffen, welche ein solches beziehen'."[3] Bei den Beratungen im Abgeordnetenhaus wurde der Entwurf überwiegend wegen des Doppelbelastungsproblems abgelehnt.[4]

Im Rahmen der Miquel'schen Steuerreform wurde 1890 in einem Gesetzentwurf - gegen die Absicht Finanzministers v. Miquel[5]-versucht, die wichtigsten Erwerbsgesell-

---

1) vgl. Feitelberg, D.: a.a.O., S. 85, 86.

2) vgl. Dinglinger, F.: a.a.O., S. 14 ff.; Hecht, F.: Die staatliche Besteuerung der Aktiengesellschaften in Deutschland, in: FA, 7. Jg. 1890, 2. Bd., S. 93 ff.

3) Dinglinger, F.: a.a.O., S. 15.

4) Vgl. Hecht, F.: a.a.O., S. 94; Wagner, A.: Die Reform der direkten Staatsbesteuerung...,a.a.O.,S.572 ff.,bes.S.575.

5) Fuisting,B.:Die Einkommensbesteuerung der Zukunft in Anknüpfung an das preußische Einkommensteuergesetz, Berlin 1903,S.2.

schaften als Steuersubjekte einer zu schaffenden allgemeinen Est zu erklären.[1] Die Entwurfsbegründung führte dafür dieselben Motive an wie der Entwurf von 1883/84.[2] Nach langen Beratungen im Abgeordnetenhaus kam es schließlich am 24.6.1891 zur Annahme des Gesetzes.[3] Außer den natürlichen Personen waren nach § 1, Nr. 4 und 5 Aktiengesellschaften, KGaA, Berggewerkschaften, eingetragene Genossenschaften mit Geschäftsbetrieb über den Kreis der Mitglieder etc. steuerpflichtig. Als steuerpflichtiges Einkommen galten nach § 16 die Überschüsse, welche als Aktienzinsen oder Dividenden, gleichviel unter welcher Benennung, unter die Mitglieder verteilt wurden, und zwar unter Hinzurechnung der zur Tilgung der Schulden oder des Grundkapitals, zur Verbesserung oder Geschäftserweiterung, sowie zur Bildung von Reservefond verausgabten Beträge, jedoch nach Abzug von 3 1/2 % des eingezahlten Aktienkapitals. Dieser Abzug der sog. "Normaldividendenschuld" stellte eine Billigkeitsmaßnahme dar, um die Kritik an der auftretenden Doppelbelastung abzuschwächen. Der Steuertarif (§ 17) war für natürliche Personen und Gesellschaften derselbe und im Vergleich zu heute sehr gering. Er war bis zu einem Einkommen von 100 000 Mark progressiv (0,6-4%), anschließend proportional.[4] Die Gesellschaften mbH, die durch das Reichsgesetz vom 20.4.1892[5] ins Leben

---

1) Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 3. Nov. 1890, in: FA, 7. Jg. 1890, 2. Bd., S. 243 ff.; vgl. Hecht,F.: a.a.O., S. 95.

2) vgl. Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, a.a.O., S. 263 ff.

3) Vgl. Gesetzessammlung der Königlichen Preußischen Staaten, Nr. 19 1891, S. 175 ff.

4) Zur genauen Tarifgestaltung vgl. Heimann,C.: Die historische Entwicklung der Besteuerung von Körperschaften in Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der Einkommensbesteuerung, Diss. München 1952, S. 92.

5) RGBl. von 1892, S. 846.

gerufen wurden, waren nicht selbständig steuerpflichtig. Die Gewinne wurden anteilig den Gesellschaftern zugerechnet und dort versteuert.

Erst durch die Einkommensteuernovelle vom 19.6.1906[1] wurden die Gesellschaften mbH zu Steuersubjekten erklärt.[2] Im gleichen Zuge wurden die Gewinnausschüttungen bei den Gesellschaften nach § 71 Abs. 1 EStG 1906 von der Steuerpflicht befreit. Der Tarif (§ 17) für die Gesellschaften mbH war von 0,78 bis 5 % gestaffelt und lag damit über dem für natürliche Personen.[3]

Ähnlich wie in Preußen vollzog sich die Einbeziehung nichtphysischer Personen in die Einkommenbesteuerung auch in den anderen deutschen Einzelstaaten, jedoch wich der Kreis der zur Steuerpflicht herangezogenen Körperschaften in den einzelnen Gesetzen erheblich voneinander ab.

So behandelte bereits das Königreich Sachsen im EStG vom 2.7.1878 nach § 4 Ziff. 2 die Aktiengesellschaften und KGaA neben anderen juristischen Personen als selbständige Steuersubjekte; daneben wurden die Dividenden noch bei den Anteilseignern besteuert.[4] Der Steuersatz lag je nach Einkommenshöhe zwischen o,25 und 5 %.

---

1) Gesetzessammlung der Königlichen Preußischen Staaten, Berlin 1906, S. 260 ff.

2) vgl. Dornemann, R.: Reformfragen der Unternehmungsbesteuerung, in: FA, N.F., 11.Jg. 1949,S.359; Herrmann,C. und Heuer, G.: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 11. Aufl., Köln 1950/65, Bd. V: Einführung in das Körperschaftsteuergesetz und Erläuterungen zum Körperschaftsteuergesetz, Anm. 2.

3) Zur Begründung der Steuerpflicht der GmbH vgl. Durchsachen des Preußischen Abgeordnetenhauses, Session 1905/6, Nr. 9, S. 70.

4) Hecht, F.: a.a.O., S. 46 ff.; Maas, W.: a.a.O., S. 15.

In Bayern ist die Steuerpflicht der Kapitalgesellschaften erst durch das EStG vom 14.8.1910 eingeführt worden. Zur Milderung der Doppelbelastung konnte die Gesellschaften in Anlehnung an das preußische Vorbild 2 % des Anlagekapitals vom Reinertrag abziehen.[1] Der Tarif bewegte sich zwischen 0,17 und 5 %.

In Württemberg und Baden schließlich wurden in etwa die gleichen Regelungen erlassen. Württemberg erstreckte im Art. 2 des EStG vom 8.8.1903 die Steuerpflicht nach langwierigen Verhandlungen auf juristische Personen aller Art.[2] Die Doppelbelastung wurde durch einen Abzug in Höhe von 3 % des Anlagekapitals vom Gewinn abgeschwächt. Der Steuersatz staffelte sich von 0,4 bis 5,2 %.
In Baden wurde die Est-Pflicht nichtphysischer Personen schon durch das EStG vom 20.6.1884 ausgesprochen, das die Grundlage für das spätere preußische EStG bildete.[3] Dieses Gesetz sah wiederum einen Abzug einer Normaldividende in Höhe von 3 % des Kapitals vor. Der Tarif schwankte zwischen 0,58 bis 5 %.[4]

Mit dieser Aufzählung soll es sein Bewenden haben, weil sich die Regelung in den restlichen deutschen Staaten ähnlich gestaltete. Erwähnenswert ist vielleicht noch die Behandlung der Kapitalgesellschaften in Bremen. Sie unter-

---

1) vgl. Herrmann, C. und Heuer, G.: Kommentar zur Körperschaftsteuer..., a.a.O., Anm. 2; Heimann, C.: a.a.O., S. 22

2) Dehlinger, A.: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in Württemberg, Geschichte, Beurteilung und Ausblick, in: FA, 21. Jg. 1904, S. 499 ff., bes. S. 536; Göz, K.: Das Württembergische Einkommensteuergesetz vom 8. August 1903, Tübingen und Leipzig 1903, S. 37 ff.

3) vgl. Dinglinger, F.: a.a.O., S. 87 ff.

4) Herrmann, C. und Heuer, G.: Kommentar zur Körperschaftsteuer, a.a.O., Anm . 2.

lagen mit dem vollen Gewinn der Est, die Ausschüttungen blieben jedoch bei den Anteilseignern bis zu einem Satz von 3 1/2 % steuerfrei.[1] Der Kreis der steuerpflichtigen juristischen Personen wies in den einzelnen Einkommensteuergesetzen einen unterschiedlichen Umfang auf. Die Aktiengesellschaften und KGaA galten überall als Steuersubjekte, die Gesellschaften mbH nur vereinzelt. Ebenso unterschiedlich war auch die Regelung hinsichtlich der "Normaldividendenschuld".

Die juristischen Personen wurden in allen Ländern Einkommensteuergesetzen unterworfen, die gleichzeitig auch für die natürlichen Personen Anwendung fanden. Früh wurden Stimmen laut, die gegen diese Einbeziehung in die allgemeine Est Stellung bezogen und für die steuerliche Regelung der juristischen Personen in einem Spezialgesetz plädierten. So forderte bereits HECHT 1890 eine sondergesetzliche Regelung der Besteuerung von Aktiengesellschaften und KGaA.[2] Wenig später sprach sich STRUTZ anfangs 1903 für die Aussonderung der Erwerbsgesellschaften aus der Est aus, vor allem, "weil die Gleichstellung der Erwerbsgesellschaften mit den physischen Personen in einer progressiven Einkommensteuer dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widerspricht."[3] Für die Besteuerung dieser Gesellschaften müßten vielmehr andere Grundsätze angewendet werden als bei der Besteuerung von natürlichen Personen. "Merkmal der Leistungsfähigkeit ist wohl bei der physischen

---

1) vgl. Herrmann, C. und Heuer, G.: Kommentar zur Körperschaftsteuer..., a.a.O., Anm. 2.

2) Hecht, F.: a.a.O., S. 106, 107.

3) Strutz, G.: Buchbesprechung zu: Fuisting, B.: Die Preußischen direkten Steuern, IV. Bd.: Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902, in: Verwaltungsarchiv, 11. Bd., Heft 4, S. 488; derselbe, Die Neuordnung der direkten Staatssteuern in Preußen, Berlin 1912, S. 115, 116.

Person die absolute Höhe des Einkommens, nicht aber bei der AG usw.; bei ihr richtet sich das Maß der Steuerfähigkeit nach dem Verhältnis ihres Ertrags zu dem Aktienkapital, und deshalb müßte für sie der Prozentsatz der Steuerbelastung nach diesem Verhältnis, in der Hauptsache also mit der Höhe der Dividende, nicht mit dem absoluten Betrage der Überschüsse steigen."[1] In ähnlicher Weise plädierte DINGLINGER 1905 für die Herausnahme der Kapitalgesellschaften aus dem EStG und für die Heranziehung zu einer besonderen Reinertragsteuer.[2]

In der Verfolgung der Strutz'schen Gedankengänge legte die preußische Regierung 1908 den Entwurf eines sog. Gesellschaftsteuergesetzes vor, der eine Sonderbehandlung der Aktiengesellschaften und KGaA - nicht aber der Gesellschaften mbH - vorsah.[3] Die von Strutz ebenfalls geforderte Heranziehung der Erwerbsgesellschaften zur Vermögensteuerpflicht war im Entwurf nicht vorgesehen. Dieser Gesellschaftsteuerentwurf fand bei den Beratungen 1909 jedoch keine Zustimmung. So blieb es mit Ausnahme von Tarifänderungen bei der früheren Regelung, bis daß das schon im Jahre 1872 und später immer

---

1) Strutz, G.: Buchbesprechung..., a.a.O., S. 488; so auch Hecht, F.: a.a.O., S. 51.

2) Dinglinger, F.: a.a.O., S. 155; vgl. dazu Lehmann, Helmut: Einkommensteuer und Aktiengesellschaft, Diss. Leipzig, Jena 1931, S. 72 ff.

3) Entwurf eines Preußischen Gesellschaftsteuergesetzes vom 14.10.1908, Drucksache Nr. 14 Anl. 6, Stenographischer Bericht des Hauses der Abgeordneten. 24. Legislaturperiode, II. Session 1908/1909, zit. nach Institut "Finanzen und Steuern": Die steuerliche Behandlung personenbezogener Kapitalgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung der Familien-Kapitalgesellschaften, Gutachten im Auftrag der Arbeitsgemeinschaft selbständiger Unternehmer e.V. (ASU), Bonn 1957, S. 9.

wieder geforderte Reichsgesetz[1] die Besteuerung der juristischen Personen in einem Spezialgesetz brachte.

Fassen wir die bisherige Entwicklung kurz zusammen, so können wir zwei Etappen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften erkennen. Die erste Etappe bildete die Heranziehung der Kapitalgesellschaften zu einer Ertragsteuer in Form der Gewerbesteuer. Anschließend an diese Entwicklung und diese teilweise noch überlagernd folgte als zweiter großer Abschnitt die Erfassung juristischer Personen im Rahmen der allgemeinen Est der einzelnen deutschen Bundesstaaten. Wie schon angedeutet, führte die weitere Entwicklung zur Herausnahme der Kapitalgesellschaften aus dem EStG und zur Unterstellung unter ein besonderes Körperschaftsteuergesetz.

III. Die Geschichte der Körperschaftsbesteuerung innerhalb einer besonderen Körperschaftsteuer

1) Das Körperschaftsteuergesetz von 192o

Nach Beendigung des ersten Weltkrieges wurde in der neugeschaffenen Weimarer Verfassung die Gesetzgebungsbefugnis über die Einkommens- und Vermögensbesteuerung dem Reich übertragen.[2] Im Zuge der sog. Erzberger'schen Steuerreform fand die Gewinnbesteuerung der Kapitalgesellschaften im Reichskörperschaftsteuergesetz vom 3o. März 192o (RGBl. 192o I S. 393) neben dem ebenfalls

---

1) vgl. Begründung zum Entwurf des EStG 192o, Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Band 34o, Anlagen zu den Stenographischen Berichten Nr. 1624, Berlin 192o, S. 15; so auch Feitelberg, D.: a.a.O., S. 191.

2) Eines der ersten Ergebnisse war die Reichsabgabenordnung vom 31.12.1919.

neugeschaffenen Reichseinkommensteuergesetz vom 29. März 1920 (RGBl. 1920 I S. 359), das sich nur noch mit der Einkommensbesteuerung der physischen Personen befaßte, eine selbständige Kodifizierung. In der Begründung zum Entwurf des EStG 1920 werden die Argumente für diese Herausnahme der nichtphysischen Personen aus der allgemeinen Est angeführt. Dort heißt es u.a.:[1]

"Die geltenden Gesetze kennen durchweg als Steuerpflichtige neben den natürlichen Personen die in Form der juristischen Personen bestehenden Erwerbsgesellschaften... Der Entwurf kennt demgegenüber lediglich natürliche Personen als Steuerpflichtige ... und überläßt die Frage, wie diese Personen der Besteuerung unterworfen werden sollen, besonderer gesetzlicher Regelung. Hierfür waren folgende Gründe maßgebend: Die Einkommensteuer will vor allem die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durchführen und sieht das Hauptmerkmal der steuerlichen Leistungsfähigkeit in dem gesamten Einkommen, das dem Pflichtigen zur Verfügung steht. Die steuerliche Leistungsfähigkeit einer nicht-physischen Person wird aber nicht durch das von ihr erzielte Einkommen zum Ausdruck gebracht." Nach Wiedergabe und Bejahung der Strutz'schen Argumente heißt es in der Begründung weiter:
"Die nichtphysischen Personen stellen in der Einkommensteuer einen Fremdkörper dar, der in deren Rahmen nur mit Hilfe von Fiktionen künstlich hineingepreßt werden kann; ihre Besteuerung kann in gerechter Weise nicht ausschließlich auf der Grundlage des für die physischen Personen gegebenen Einkommensbegriffs erfolgen."[2]

---

1) Begründung zum Entwurf des EStG 1920, a.a.O.,S. 16 ff.
2) Ebenda, S. 17.

Gleichzeitig mit dieser formellen Änderung erfuhr die Besteuerung nichtphysischer Personen materiell eine Ausweitung, indem man die Steuerpflicht auf alle Körperschaften und Vermögensmassen des öffentlichen und des bürgerlichen Rechts ausdehnte.[1)]

Zur Rechtfertigung der auftretenden Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne führt der Gesetzgeber einige Gründe an, die hier im Wortlaut wiedergegeben werden sollen:

"Der innere Grund dieser Ausdehnung der Steuerpflicht ist ein doppelter: einmal die aus der finanziellen Lage sich ergebende tunlichst restlose Erfassung der Steuerkraft, ..., außerdem aber auch die Notwendigkeit, einen Ausgleich zu schaffen für die steuerliche Belastung der natürlichen Personen, ein Grund, der insbesondere für die Besteuerung der Erwerbsgesellschaften, die im wirtschaftlichen Verkehr als Wettbewerber neben den natürlichen Personen auftreten, spricht."[2)] Weiter heißt es in der Begründung:[3)]

"Der Haupteinwand gegen die Besteuerung der Erwerbsgesellschaften, der Steuerpflichtigen, deren eigentliche Aufgabe darin besteht, Einnahmen zu erzielen, um sie für andere Zwecke bereitzustellen, vor allem an andere Personen abzuliefern, ist der der Doppelbesteuerung.

---

1) Die Bezeichnung "Körperschaftsteuergesetz" ist infolgedessen zu eng.

2) Begründung zum Entwurf des KStG 1920, Verhandlungen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung, Band 341, Anlagen zu den Stenographischen Berichten Nr. 1976, Berlin 1920, S. 10; vgl. dazu auch Rosendorff, R.: Das Körperschaftsteuergesetz vom 10.8.1925, 6.Aufl., Berlin und Wien 1925, S. 11 ff.

3) Ebenda, S. 14 ff.

Dieser könnte um so gewichtiger erscheinen, als bisher eine doppelte Besteuerung tatsächlich dadurch gegeben zu sein scheint, daß der Abzug einer mäßigen Rente des Grund- und Stammkapitals an den steuerbaren Überschüssen gestattet wurde, ein Abzug, der jetzt nicht mehr vorgesehen ist und nach dem Beschluß des Reichsrats nur den Mitgliedern von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften in anderer Form zukomme. Immerhin fand auch bisher dieser Abzug nicht statt bei der Gemeindeeinkommensteuer, die in Preußen z.B. höher war als die Staatseinkommensteuer. Der Entwurf geht von folgender Anschauung aus:

Zuzugeben ist, daß die Vermögenswerte, die sich in der Hand der Erwerbsgesellschaften auf Grund ihrer Erwerbstätigkeit ansammeln und besteuert werden, zum Teil in eine zweite Hand gehen und dort nochmals besteuert werden. Eine Doppelbesteuerung mag hier in dem Sinne vorliegen, daß Teile der volkswirtschaftlichen Gütererzeugung auf dem Wege zum endgültigen Verbraucher zweimal mit einer rein nach den persönlichen Verhältnissen des Verbrauchers sich bestimmenden Steuer belegt werden. Jedenfalls aber liegt eine doppelte Besteuerung in dem Sinne nicht vor, daß d a s s e l b e Subjekt zweimal besteuert wird. Nur in dieser Art könnte aber die Doppelbesteuerung einen besonderen Angriffspunkt bieten; denn im übrigen ist die mehrfache Besteuerung desselben wirtschaftlichen Gutes nichts Ungewöhnliches. Wird diese mehrfache Besteuerung nun auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen selbst gestützt, also nicht auf Verhältnisse und Merkmale, die mit dem Gute und dem Betrieb, in den es gerät, unmittelbar zusammenhängen, so wird dadurch die mehrfache Besteuerung ebensowenig begrifflich un-

zulässig wie in anderen Fällen. Eine Doppelbesteuerung wie beim Kapitalertragsteuergesetze, bei dem unter Umständen dasselbe Subjekt zweimal besteuert wird, liegt jedenfalls nicht vor.

Aber selbst dann, wenn man eine Doppelbesteuerung anerkennen wollte, wäre sie innerlich begründet. Die Verleihung der Rechtspersönlichkeit gewährt den Erwerbsgesellschaften so viele Rechte, daß sie die Folgen der Selbständigmachung auch auf einem Gebiete tragen müssen, auf dem sie für sie nachteilig ist. Die Vorteile der Rechtsform, in der sie ihre Zwecke verfolgen können, sind vor allem, neben der völligen Gleichstellung mit den natürlichen Personen auf allen Verkehrs- und Wirtschaftsgebieten, die bedeutende Verstärkung der Kreditfähigkeit, die in der fast unbeschränkten Möglichkeit der Erweiterung des Kapitals liegt. Gerade hierin liegt ein Vorteil, der dem Einzelwirtschafter entfernt nicht im gleichen Maße erreichbar ist. Daß in vielen Fällen die Kapitalanhäufung auch die Wirtschaftlichkeit steigert, ist eine weitere Folge dieser Rechtsform. Außerdem ist aber darauf hinzuweisen, daß die Erwerbsgesellschaften, wie gerade das Beispiel großer Gesellschaften in neuerer Zeit immer klarer dartut, immer mehr darüber hinauswachsen, eine bloße Hilfsform in der Wirtschaftstätigkeit der natürlichen Personen zu sein, daß sie sich vielmehr ihre eigenen Aufgaben und Zwecke stellen, sich in Verfolgung dieser Zwecke über ihre ursprüngliche Grundlage hinaus ausdehnen und zum Teil sich im Gegensatz zu den an ihnen beteiligten natürlichen Personen stellen. Diese Wirtschaftsemanzipation von den Zwecken der Einzelperson ist eine weitere Grundlage für eine selbständige Besteuerung. Endlich aber darf nicht übersehen werden, daß die Erwerbsgesellschaften sich auch zu

so übermächtigen Wettbewerbern der privaten Einzelwirtschaften entwickelt haben, daß die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der letzteren unbedingt einen Ausgleich auf steuerlichem Gebiet erfordert. Die Freilassung der Gesellschaften von einer Besteuerung ihres Einkommens würde die Übermacht der Kapitalansammlung noch mehr steigern. Sie würde um so mehr ins Gewicht fallen, als die Einzelpersonen die für ihren persönlichen Verbrauch benötigten Mittel zu versteuern haben."[1)]

Der Kreis der Steuerpflichtigen wurde in zwei Gruppen eingeteilt, in die Erwerbsgesellschaften auf der einen und übrige Körperschaften und Vermögensmassen auf der anderen Seite. Beide Gruppen unterlagen nach § 11 zunächst einem einheitlichen Tarif von 1o % des steuerpflichtigen Einkommens. Bei den Erwerbsgesellschaften wurde daneben eine Zuschlagsteuer auf die ausgeschütteten Gewinne erhoben, die je nach dem Verhältnis der Ausschüttungen zum Grund- oder Stammkapital zwischen 2% und 1o % betrug, allerdings nur soweit, wie die Ausschüttungen mehr als 3 % des Grund- oder Stammkapitals zuzüglich der ausgewiesenen Reserven ausmachten. Bei voll ausgeschütteten Gewinnen waren also insgesamt 2o % Steuern abzuführen. Die Anteilseigner mußten daneben die Gewinnausschüttungen noch zusätzlich versteuern. Als Steuerobjekt der genannten Rechts- und Wirtschaftsgebilde wird in §§ 3 ff KStG 192o - in Anknüpfung an das EStG und im Widerspruch zur Begründung des EStG-Entwurfs - das Einkommen bezeichnet.[2)] Im

---

1) Zur Kritik an dieser Begründung vgl. Verhandlungen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung, Band 341, Anlagen zu den Stenographischen Berichten Nr. 2344, Bericht des 1o. Ausschusses über den Entwurf eines Körperschaftsteuergesetzes, S. 2549.

2) Zu den Gründen, die zu dieser Anlehnung geführt haben, vgl. Begründung zum Entwurf des KStG 192o, a.a.O., S. 11.

EStG verzichtete man jedoch durch Aufzählung von 4 Einkunftsarten (und in enge Anlehnung an die Reinvermögenszugangstheorie von Schanz[1]) auf eine exakte Definition des Einkommensbegriffs.[2]

In Anlehnung an den § 18 des Kriegssteuergesetzes vom 21.6.1916 wird durch § 6 Ziff. 8 das sog. Schachtelprivileg eingeführt, das Mehrfachbelastungen bei Bestehen von Beteiligungsverhältnissen verhindern soll. Voraussetzung war, daß eine Erwerbsgesellschaft an einer anderen mit mindestens 2o % beteiligt war.[3] Der Est-Spitzensatz belief sich nach § 21 EStG 192o auf 6o %.

2) Gesetzesänderungen bis 1925

Das KStG von 192o blieb in dieser Form nur kurze Zeit in kraft. So brachte bereits die Novelle zum EStG vom 24.3.1921 Änderungen bezüglich des Begriffs und Umfangs des steuerbaren Einkommens wie hinsichtlich der Einkommensermittlung.[4] Wesentliche Änderungen erfolgten dann durch die Kst-Novelle vom 8.4.1922 (RGBl. I,S. 472). Der Steuertarif für den Gesamtgewinn wurde auf 2o % heraufgesetzt. Daneben sind Gewinnausschüttungen zusätzlich mit 15 % belastet worden. Die Kapitalertragsteuer wies einen Satz von 1o % auf.[5] Bei der Festsetzung der Zuschlagsteuer fand die Rentabilität keine Berücksichtigung mehr. In der Gesetzesbegründung heißt es dazu:

---

1) Schanz, G.: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, in: FA, 13. Jg. 1896, S. 1 ff., bes.S.23.

2) Zum Einkommensbegriff des EStG 192o vgl. Begründung zum Entwurf des EStG 192o, a.a.O., S. 17 ff.

3) Evers, R.: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 1o. August 1925, 2. Aufl., Berlin 1927, S. 454 ff.

4) Rosendorff,R.: Das Körperschaftsteuergesetz...,a.a.O., S. XX

5) derselbe, S. XX ff.

"Denn bei den Gesellschaften, die nichts ausgeschüttet haben, wird der Zweck einer Besteuerung nach der Rentabilität überhaupt vereitelt. Aber auch im übrigen ist ein geeigneter Maßstab für die Ermittlung der Rentabilität nicht vorhanden. Die jährliche Feststellung des gesamten Vermögens oder des arbeitenden Vermögens zu diesem Zwecke ist auf die Dauer undurchführbar. Das Verhältnis des Einkommens zum Grundkapital mit oder ohne offene Reserven bringt die wirkliche Rentabilität nicht zum Ausdruck."[1)]

Wir finden hier bereits Ansätze zu einer integrierten Besteuerung von Gesellschaft und Anteilseignern, weil die Zuschlagsteuer Quellensteuercharakter hatte und nicht zur Vorbelastung der Dividendeneinkommen diente.[2)] Es wurde nämlich zur Milderung der Doppelbelastung der Dividenden in § 12 KStG bestimmt, daß je nach der Höhe des Gesamteinkommens 1o bis 15 % der um die Kapitalertragsteuer verminderten Ausschüttungen auf die Est der Anteilseigner angerechnet werden durften.[3)] Die folgende Gesetzgebung der Inflationszeit brachte mehrere Regelungen, die nur vorübergehend Bedeutung erlangten.[4)]

---

1) Evers, R.: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz..., a.a.O., S. 39 ff.

2) vgl. Popitz, J.: Artikel "Körperschaftsteuer", in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. V, 4.Aufl., Jena 1923, S. 899; Bender, R.: Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, München und Berlin 1936, S. 2.

3) vgl. Evers, R.: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz..., a.a.O., S. 4.

4) Eine ausführliche Darstellung dieser sich überstürzenden Änderungen findet sich bei Evers, R.: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz..., a.a.O., S. 4 ff.; Findeisen, F.: Die Unternehmungsform als Rentabilitätsfaktor, Berlin und Wien 1924, S. 94 ff.

3) Das Körperschaftsteuergesetz von 1925 und die anschließenden Änderungen

Im Rahmen der "Popitz'schen Reform" vom 1925 erfolgte auch eine Neufassung des KStG am 1o.8.1925 (RGBl.I, S. 2o8 ff.), die die zahlreichen Verordnungen der Inflationszeit ersetzte und den verbesserten Währungsverhältnissen Rechnung trug. Die Trennung in Erwerbsgesellschaften und in die übrigen Körperschaften und Vermögensmassen wurde aufrechterhalten.[1] Der Steuertarif betrug nach §§ 2o, 21 KStG für die Steuerpflichtigen der ersten Gruppe 2o %, für die Pflichtigen der zweiten Gruppe 1o % des Einkommens. Die bisherige Zuschlagsteuer auf die Gewinnausschüttungen fiel weg.[2] Zur gleichen Zeit lag der Höchstsatz der Est bei 4o % (§ 55 EStG 1925).[3] Für kleinere Gesellschaften mbH mit einem Stammkapital (oder Vermögen) von 5o ooo RM galt insofern eine Ausnahmeregelung, als der Tarif je nach Einkommenshöhe 1o-3o % betrug, insgesamt aber 2o % des Gesamteinkommens nicht überstieg.[4] Der von interessierten Kreisen vorgetragene Wunsch, bestimmte Gesellschaften mbH wie Personengesellschaften zu besteuern, wurde in der Entwurfsbegründung abgelehnt.[5] Hingegen wurde eine gewisse Abschwächung der Doppelbelastung bei den Gesellschaftern von Gesellschaften mbH durch § 57 EStG eingeführt.

Der neugefaßte Einkommensbegriff des EStG 1925 ging von 8 Einkunftsarten aus und galt wie bisher auch für

---

1) Der Kreis der letzteren wurde hingegen abgeändert; vgl. Rosendorff,R.:Das Körperschaftsteuergesetz...,a.a.O., S. XXIX ff.

2) vgl. dazu die Begründung zum KStG-Entwurf in Evers,R.: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz...,a.a.O.,S.39 ff.

3) vgl. Pissel und Koppe: Das Einkommensteuergesetz vom 1o. August 1925, Berlin und Wien 1925, S. 297 ff.

4) vgl. Brönner, : Die zweckmäßigste Unternehmungsform nach den neuen Steuergesetzen, in: DStZ, XIV Jg. 1925, S. 897 ff.

5) vgl. Evers, R.: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz..., a.a.O., S. 41 ff.

das KStG. Das Schachtelprivileg wurde in § 11 Ziff. 3 KStG beibehalten, die Mindestbeteiligungsquote auf 25 % hinaufgesetzt. Ein Novum war die damals in §1o Abs. 2 KStG eingeführte Mindestbesteuerung der Gesellschaften. Neben der obligatorischen Erfassung der Aufsichtsratsvergütungen konnten daneben Gewinnausschüttungen und freiwillige Vergütungen an Vorstandsmitglieder einbezogen werden.[1] Die im Verhältnis zur Est-Belastung niedrige Kst führte trotz Doppelbelastung bei kleineren Gesellschaften zu einer "Flucht in die GmbH". Der Gesetzgeber sah sich deshalb veranlaßt, 1931 im neu eingeführten § 58a EStG eine steuerliche Begünstigung für nicht entnommene Gewinne bei Einzelunternehmungen und Personengesellschaften einzuführen, die den Satz für diese Gewinne auf 2o % begrenzte.

4) Das Körperschaftsteuergesetz von 1934 und die anschließende Gesetzgebung

Im Zuge der 1934 zur Vereinfachung des Steuerrechts erfolgenden allgemeinen Steuerreform wurde am 16.1o. 1934 ein neues KStG erlassen (RGBl. I, S. 1o31). Die Zweiteilung in Erwerbsgesellschaften und andere Steuerpflichtige wurde aufgegeben und in § 1 KStG 1934 durch eine neue Einteilung ersetzt. Gegen den bisherigen Begriff bestanden aus systematischen Gründen erhebliche Bedenken, weil die OHG nicht unter diesen Be-

---

1) Rosendorff spricht deshalb folgerichtig von einer doppelten Bemessungsgrundlage im KStG 1925; vgl. Rosendorff, R.: Das Körperschaftsteuergesetz...,a.a.O., S. XXX und S. 13o ff.; zur Kritik an der Mindestbesteuerung vgl. Brönner, : Die dreifache Besteuerung der Erwerbsgesellschaften, in: DStZ, XV. Jg.,1926,S. 521 ff.

griff fiel.[1] Deshalb gelangte man zur heute noch gültigen Unterscheidung in Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sowie Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Die in den Umwandlungsgesetzen vom 5.7.1934[2] sich anbahnende veränderte Einstellung des Gesetzgebers gegenüber den anonymen Gesellschaftsformen zeigte sich auch in der Tarifgestaltung.[3] Der Steuersatz betrug für alle Kapitalgesellschaften einheitlich 2o % (§ 19 Abs. 1 KStG), der Einkommensteuerspitzensatz 4o %. Die Tarifbegünstigung für kleinere Gesellschaften mbH wurde wieder aufgehoben. Des weiteren wurde auch die Steuererleichterung des § 57 EStG 1925 für GmbH-Gesellschafter abgeschafft. Trotz des im Reinhardt'schen Steuerreform-Plan (Abschnitt IV, RStBl. 34, S. 763) dargelegten Zieles, das Schachtelprivileg allmählich abzubauen, blieb es in § 9 KStG grundsätzlich in Geltung.[4] Die Mindestbesteuerung wurde in verschärfter Form beibehalten (§ 17 KStG).[5] Bei der Bestimmung des steuerpflichtigen Ein-

---

1) vgl. Mirre, L. und Dreutter, H.: Das Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, München und Berlin 1939, S. 22, 23.

2) Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 5.7.1934 (RGBl. I, S. 569); Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften vom 5.7.1934 (RGBl. I, S. 572).

3) vgl. bs. Brönner,H.:Die Unternehmungsform in den neuen Steuergesetzen, in: DStZ, XXIII.Jg.1934,S. 112o ff.

4) vgl. Mirre,L. und Dreutter,H.: Das Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, a.a.O., S. 544 ff.

5) vgl. Weisensee, C.: Ein Überblick über das neue Körperschaftsteuergesetz, in: DStZ, XXIV Jg. 1935, S. 63 ff., hier S. 67.

kommens der betreffenden Kapitalgesellschaften wurde wiederum auf den Einkommensbegriff des EStG zurückgegriffen.

Nach kurzer Geltungsdauer der Tarife folgte eine Welle von Tariferhöhungen, die damit begründet wurden, daß sie fiskalisch bedingt, allgemein politisch notwendig und steuerpolitisch gerechtfertigt seien.[1] In der Novelle vom 27.8.1936 (RGBl. I, S. 701) wurde der allgemeine Steuersatz in § 19 Abs. 1 auf 30 % erhöht, dem eine weitere Erhöhung für Einkommen über 100 000 RM auf 35 % (1938) bzw. 40 % (1939 und 1940) folgte (Novelle vom 25.7.1938, RGBl. I, S. 952).[2] Zur gleichen Zeit änderte sich der Est-Spitzensatz von 40 % auf 50 % (1938) bzw. 55 % (1939).[3] Bei Kriegsausbruch kamen noch Zuschläge zur Est und Kst hinzu, so daß die Kst-Belastung je nach Einkommenshöhe zwischen 30 % und 55 % schwankte.

Nach der Dividendenabgabeverordnung vom 12.6.1941 (RGbl. I, S. 323) wurde die Gewinnausschüttung für größere Kapitalgesellschaften auf 6 % bzw. 8 % beschränkt.[4]

Fassen wir die bisherige Entwicklung seit 1920 kurz

---

1) Mirre, L. und Dreutter, H.: Das Körperschaftsteuergesetzv vom 16. Oktober 1934, a.a.O., S. 628.

2) vgl. Blümich, W., Klein, O., Steinbring, W., Stutz,H.: Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1965, S. XXIII ff.

3) vgl. Bühler, O.: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1956, S. 14; Rossbach, L.: Die geschichtliche Entwicklung der ..., a.a.O., S. 54 ff.

4) Kaemmel, E.: Die Dividendenabgabeverordnung, in: Der praktische Betriebswirt, 21. Jg. 1941, S. 596 ff.

zusammen, so können wir folgende Tendenz feststellen: anfängliche Regelungen zur Beseitigung oder Milderung der Doppelbelastung von Dividendeneinkommen wurden in späteren Gesetzen allmählich beseitigt und die Doppelbelastung durch Erhöhung der Steuersätze verschärft.

5) Die Gesetzgebung während der Besatzungszeit

Unter der Steuergesetzgebung der alliierten Militärregierungen wurden die Steuersätze strafartig erhöht, während die Struktur der Gesetze im wesentlichen unverändert blieb. Nach Kontrollratsgesetz Nr. 12 vom 11.2.1946 (ABl.Kontr.R. Nr. 4 S. 6o) staffelten sich die Körperschaftsteuersätze progressiv zwischen 35 % (bis 5o ooo RM) und 65 % (ab 5oo ooo RM). Der Est-Tarif belief sich ab 24 ooo RM auf 9o %, ab 6o ooo RM sogar auf 95 %.[1] Dieser krasse Unterschied zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastung führte erneut zu einer Welle der "Flucht in die GmbH". Auf dem Hintergrund dieser hohen Steuersätze ist es verständlich, wenn die in den Kriegsjahren geäußerte Idee der Betriebsteuer in diesen Jahren starken Auftrieb gewann. Das Schachtelprivileg wurde durch Art. 15 Ziff. 3 KRG Nr. 12 aufgehoben.

Nach der Währungsreform im Juni 1948 erfuhr der bisherige Rechtszustand eine erneute Änderung. Das Militärregierungsgesetz Nr. 64 zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 22.6.1948 (WiGBl. 1948, Nr. 14, Beilage 4) brachte im wesentlichen einen einheitlichen Kst-Satz

---

1) vgl. Heimann, C.: Die historische Entwicklung der Besteuerung der Körperschaften ..., a.a.O., S. 1o1 ff.

von 5o %.[1] Dieser Tarif hatte für kleinere Kapitalgesellschaften, die bisher erheblich niedriger besteuert wurden, eine erhöhte Steuerbelastung zur Folge. Das Schachtelprivileg wurde wieder zugelassen, der Est-Satz nur geringfügig auf 9o % (ab Einkommen von 6o ooo DM) geändert. Das zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern für das Vereinigte Wirtschaftsgebiet vom 2o.4.1949 (WiGBl.1949, S. 69) brachte für Personengesellschaften bezüglich der Est-Belastung eine erhebliche Erleichterung.[2] Neben der Einführung der "Siebenergruppe" des EStG (§§ 7a - e) usw. wurde durch den § 32a EStG, der die Progression der Est bei Gewinnen über 3o ooo DM unter bestimmten Bedingungen auf 5o % beschränkte, der (ungenügende) Versuch unternommen, Personen- und Kapitalgesellschaften annähernd gleichmäßig zu belasten.

6) Die Körperschaftsteuergesetzgebung in der BRD

Mit der Gründung der BRD wurde die Gesetzgebungsbefugnis über die Est im neu geschaffenen Grundgesetz vom 23.5.1949 (BGBl. 1949, S.1) - wie früher dem Reich - dem Bund zugewiesen (Art. 1o5 GG). Wichtige Änderungen für die Est und Kst brachte das Einkommen- und Körperschaftsteueränderungsgesetz vom 27.6.1951 (BGBl.I 1951, S. 411). Der Kst-Tarif erfuhr eine Erhöhung auf 6o %, bei der Est wurden bisherige Erleichterungen abgeschafft oder eingeschränkt.[3] § 32a EStG wurde aufgehoben und

---

1) vgl. Ascher,Th.: Die Betriebsteuer als Mittel zum Wirtschaftsaufbau, in: BFuP,1.Jg. 1949,S. 137.

2) vgl. Brönner,H.:Die Besteuerung der Gesellschaften,des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen,11.Aufl.,Stuttgart 1965,S.46;durch das Änderungsgesetz vom 29.4.195o (BGBl.I 195o,S.95) wurden die Bedingungen abgeändert.

3) Bühler,O.: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, a.a.O., S. 17.

im neugeschaffenen § 32b Einzelunternehmen und Personengesellschaften die Möglichkeit eingeräumt, unter bestimmten Voraussetzungen den Kst-Satz anzuwenden.[1] Dreijährige Bindung der Option und Nachversteuerungspflicht lassen diese Möglichkeit einer gleichmäßigen Besteuerung der Gesellschaftsformen jedoch nicht praktikabel erscheinen.

Diese Steueränderungen der letzten Jahre machten deutlich, daß die Struktur des deutschen Steuersystems unbedingt einer Anpassung bedurfte. Von vielen Seiten wurde deshalb eine sog. "Organische Steuerreform" gefordert, die das Steuersystem in zweifacher Weise neu gestalten sollte: Abstimmung der einzelnen Steuern zueinander und Anpassung des Steuersystems an die Wirtschaftsordnung.[2] Zu diesem Zweck wurde 1951 der Wissenschaftliche Beirat beim BFM damit beauftragt, Vorschläge zu unterbreiten.[3]

Zur Milderung der hohen Steuerbelastung kam es noch vor Veröffentlichung der Ergebnisse des Wissenschaftlichen Beirats auf Drängen der Wirtschaft zur sog. "Kleinen Steuerreform", ohne daß damit eine "Große" (d.h. "Organische") Steuerreform als hinfällig betrachtet wurde.[4] Dieses "Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung" vom 24.6.1953

---

1) Brönner,H.: Die Besteuerung der Gesellschaften..., a.a.O., S. 46; Heimann,C.: a.a.O., S. 1o3 ff.

2) Schmölders,G.: Organische Steuerreform,Grundlagen, Vorarbeiten, Gesetzentwürfe, Berlin und Frankfurt a.M. 1953, S. 1 ff.

3) Die Ergebnisse wurden erst 1953 veröffentlicht; vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim BFM: Organische Steuerreform, Bonn 1953.

4) Zur Darstellung des Einflusses des Wiss. Beirats beim BFM auf die spätere Gesetzgebung vgl. Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 9 ff.

(BGBl. I, S. 413) brachte als Novum den gespaltenen Kst-Satz, und zwar rückwirkend ab 1.1.1953. Während einbehaltene Gewinne weiterhin dem Steuersatz von 6o % unterlagen, betrug der Tarif nach § 19 Abs. 2 für "berücksichtungsfähige Ausschüttungen" 3o %. Diese relative Begünstigung der Gewinnausschüttungen, mit der eine Periode der Förderung der Selbstfinanzierung zu Ende ging, sollte die mit dem ersten Gesetz zur Förderung des Kapitalmarktes vom 15.12.1952 (BGBl. 1952 I, S.793)[1] entstandenen Steuernachteile von Aktien gegenüber festverzinslichen Wertpapieren beseitigen und zur Wiederbelebung des Kapitalmarktes beitragen.[2] § 19 Abs. 2 KStG 1953 machte hingegen wichtige Einschränkungen. Nicht berücksichtigungsfähig und somit dem vollen Kst-Satz unterworfen waren Ausschüttungen an Schachtelobergesellschaften.[3] Bei Gesellschaften mbH waren Ausschüttungen nur insoweit berücksichtigungsfähig, als sie nicht 8 % des eingezahlten Stammkapitals überstiegen.[4] Durch die "Kleine Steuerreform" wurde § 32b EStG wieder abgeschafft, der Est-Spitzensatz auf 8o % (Plafondsatz = 7o %) gesenkt und der gesamte Progressionsverlauf im unteren und mittleren Bereich abgeflacht.

Auch die sog. "Große Steuerreform" vom 16.12.1954[5] war zur Enttäuschung aller interessierten Kreise keine "organische" Steuerreform im Sinne einer Neugestaltung

---

1) Gleichzeitig wurde die Dividendenabgabenverordnung aufgehoben (BGBl. I 1952, S. 8o4). Das erste Kapitalmarktförderungsgesetz wurde am 1.1.1955 außer kraft gesetzt.

2) Zur Begründung des Gesetzgebers, vgl. BT I/4o92, S. 48.

3) vgl. dazu BFH U v. 3.1.1963, I 276/61S, BStBl.1963 III, S. 464 ff., hier S. 465.

4) vgl. Institut "Finanzen und Steuern": Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform, Heft 3o, S. 95, 96

5) Gesetz zur Neuordnung von Steuern, BGBl. I 1954, S. 373.

des Steuersystems. Nach Ansicht des "Arbeitsausschusses für die große Steuerreform" sollte der Weg der "Kleinen Steuerreform" weiterverfolgt werden, "nämlich die Tarife auf ein wirtschaftlich tragbares Maß zurückzuschrauben."[1] Trotz der vorgebrachten Bedenken gegen den gespaltenen Kst-Tarif hat man an diesem weiter festgehalten.[2] Während der Satz für thesaurierte Gewinne mit Wirkung vom 1.1.1955 auf 45 % gesenkt wurde, blieb der Satz für ausgeschüttete Gewinne unverändert bei 3o %.[3] Schachtelgewinne galten nunmehr auch bei der Untergesellschaft als "berücksichtigungsfähig". Bei Nichtweitergabe von solchen Gewinnen wurde bei der Obergesellschaft die sog. "Nachsteuer" (§ 19 Abs. 4 KStG) in Höhe von 15 % fällig. Die Sonderbehandlung der "berücksichtigungsfähigen" Ausschüttungen bei Gesellschaften mbH änderte sich nicht. Die oft kritisierte Mindestbesteuerung der Körperschaftsgewinne fiel mit Wirkung vom 1.1.1955 weg. Die Est-Tarife wurden wiederum allgemein gesenkt, der Spitzensatz auf 64,35 % (Plafondsatz auf 55 %) festgesetzt.

Mit der abermaligen Senkung der Est-Tarife war es für viele kleinere Kapitalgesellschaften wieder steuerlich günstiger, ihre Geschäfte in den Rechtsformen der Personengesellschaften zu betreiben. Hierzu schuf die Um-

---

1) Troeger-Ausschuss: Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die große Steuerreform. Ein Bericht an den Finanzausschuß des Bundesrats, hrsg. von Finanzminister Dr. Troeger, Stuttgart 1954, S. 1o (künftig zit. als Troeger-Ausschuß).

2) Zur Kritik vgl. Begründung zum Steuerneuordnungsgesetz 1954, BT II/481, S. 1o5 ff.; Aprath, W.: Der gespaltene Körperschaftsteuertarif, ein Problem der Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschaften, in: Die AG, Jg. 1956, S. 14 ff.

3) Hinzu tritt allerdings noch das Notopfer Berlin, das ab dem 1.7.1955 von 3,75 auf 4,o9 % erhöht wurde.

wandlungsgesetzgebung von 1957 die nötigen Voraussetzungen.[1)]

Die nächste und letzte bedeutende Änderung erfuhr das KStG durch das Steueränderungsgesetz vom 18.7.1958[2)] mit einer grundlegenden Neugestaltung des Tarifs. Unter Einbeziehung des nunmehr wegfallenden Notopfers Berlin wurde der allgemeine Steuersatz auf 51 % festgelegt. Zur Beschränkung der Selbstfinanzierung und Förderung der Finanzierung über den Kapitalmarkt wurde der Steuersatz für ausgeschüttete Gewinne auf 15 % gesenkt.[3)] Mit der Begründung, daß diese kapitalmarktpolitischen Überlegungen nicht auf alle Kapitalgesellschaften zutreffen, fand eine Zweiteilung des Tarifs statt. Während auf Kapitalmarktgesellschaften (sog. Publikumsgesellschaften) der oben genannte Tarif (51/15 %) Anwendung findet, werden sog. "personenbezogene Kapitalgesellschaften" einem anderen Tarif unterworfen. Hier beträgt seither der allgemeine Satz - unter Einschaltung eines Vorstufentarifs zwischen 39 und 59 % - 49 %, der Ausschüttungssatz hingegen 26,5 % (§ 19 Abs. 1 Ziff. 2 KStG). In der Folgezeit

---

1) Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften vom 12.11.1956 (BGBl. I 1956, S. 844); Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften vom 11. Oktober 1957 (BGBl. I, S. 1713).

2) Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts (BGBl. I 1958, S. 473).

3) vgl. Steinberg, W.: Kapitalmarktfragen in der Steuerreform, in: Die AG, 3. Jg. 1958, S. 146; Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts, BT II/26o, S. 47 ff.

erwies sich diese Lösung in den Fällen als unangemessen, in denen solche Gesellschaften mehr als 15 % ihres Gewinnes ausschütteten. Durch das Steueränderungsgesetz vom 13.7.1961 (BGBl. I, S. 781) können diese Gesellschaften für eine Besteuerung nach § 19 Abs. 1 Ziff. 1, d.h. für eine Behandlung als Publikumsgesellschaft, optieren.

B. Charakteristik, Begründung und Auswirkungen der Doppelbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne

Wir haben im vorhergehenden Abschnitt den Sachverhalt, daß Gewinne von Kapitalgesellschaften erst bei ihnen, Ausschüttungen dann nochmals bei den Anteilseignern steuerlich erfaßt werden, als Doppelbelastung bezeichnet.[1] Da die Bezeichnung für diese Erscheinung in der Literatur uneinheitlich ist und derartige und ähnliche Phänomene im Steuerwesen nicht selten sind, soll nachträglich die gewählte Terminologie gerechtfertigt werden. Bevor nicht das Objekt der Doppelbelastung bestimmt ist, kann man nicht für deren Beseitigung plädieren. Deshalb geht es im nachfolgenden Abschnitt um die Klärung des Doppelbelastungsbegriffs.

I. Terminologische Abgrenzungen

In der Literatur spricht man im Zusammenhang mit dieser Erscheinung auch von Doppelbesteuerung,[2] wirtschaftlicher[3]

---

1) A.M. Mahrenholz, der die Ansicht vertritt, daß hier überhaupt keine Doppelbelastung vorliege; vielmehr werde durch die proportionale Kst nur die Progression der Est vorweggenommen; vgl. Mahrenholz, R.: Steuerreform und Betriebsteuer, in: ZfB, 21. Jg. 1951, S. 47.

2) Seligman, E.R.A.: Essays in Taxation, 1o. Aufl. Norwood Mass. 1931, S. 98; Fuisting, B.: Die Preußischen direkten Steuern, 4. Bd.: Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 19o2, S. 189; Wagner, A.: Finanzwissenschaft, 2. Teil, 2. Aufl., Leißzig 189o, S. 39o; Gierke, O.: Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, Berlin 1887, S. 332; Stützel, W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, in: Die Aussprache, 16. Jg. 1966, S. 135 ff.; Haller, H., Finanzpolitik, 4. Aufl., Tübingen und Zürich 1968, S. 16 u. 265.

3) Blumenstein, E.: System des Steuerrechts, 2. Aufl., Zürich 1951, S. 118, 119; Kluckhohn, :Die Regelung der Doppelbesteuerung im Reichssteuerrecht, in: StuW, VIII. Jg. 1929, Teil I, Sp. 382.

(materieller[1]) oder sachlicher[2]) Doppelbesteuerung, Doppelerfassung[3]) und relativer Unter- bzw. Überbesteuerung.[4])

Genauso verschieden wie die einzelnen Termini sind auch die Begriffsbestimmungen von Doppelbesteuerung bzw. Doppelbelastung. Zur Einführung in die Problematik sollen hier einige Formulierungen herausgegriffen werden.[5])

So versteht v. EHEBERG unter Doppelbesteuerung im w e i t e s t e n Sinne die wiederholte Besteuerung d e r s e l b e n S t e u e r q u e l l e . Als solche

---

1) v. Eheberg, K.Th.: Artikel "Doppelbesteuerung", in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 3. Bd., 3. Aufl., Jena 1909, S. 554

2) Helpenstein, F.: Die Funktion der Unternehmung in der Besteuerung, in: Annalen der Betriebswirtschaft und Arbeitsforschung, IV. Bd. 1930/31, S. 246 ff.

3) Bühler, O.: Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Bd. II: Einzelsteuerrecht, 3. Aufl., Wiesbaden 1958, S. 148

4) Goode, R.A.: The Corporation Income Tax, New York und London 1951, S. 25; Report of the Royal Commission on Taxation, Bd. 4, Ottawa 1967, S. 617 ff. (künftig zit. als Report Royal Commission).

5) Das Gebiet der Mehrfachbesteuerung (oder Mehrfachbelastung) wurde zuerst in aller Ausführlichkeit behandelt von Geyler, Fr.: Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr, Band I: Mehrfachbesteuerung (Doppelbesteuerung) im Rechtssinne, Leipzig 1931; Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg 1936, S. 52 ff.; bei unserer terminologischen Erörterung folgen wir teilweise dem Vorgehen von Ruppe, H.G.: Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967, S. 63 ff., der dieses Problem in jüngster Zeit eingehend erörtert hat, kommen aber zu wesentlich anderen Ergebnissen.

sei sie immer dann gegeben, wenn die Steuerfähigkeit einer Person durch verschiedene Steuern in Anspruch genommen werden.[1)]

F o r m e l l e Doppelbesteuerung liege vor, wenn die gleiche Steuergewalt das gleiche Steuersubjekt v e r s c h i e d e n e n , dieselbe Steuerquelle erfassenden Arten von Steuern unterwerfe. Die Doppelbesteuerung sei hier ein steuertechnisches Mittel, um die besondere Leistungsfähigkeit eines Steuersubjektes zu erfassen, wie das z.B. bei der Vorbelastung fundierten Einkommens durch die Vermögensteuer der Fall sei. Hingegen versteht er unter m a t e r i e l l e r Doppelbesteuerung den Tatbestand, wo das g l e i c h e Steuerobjekt bei demselben oder bei verschiedenen Steuersubjekten durch die gleiche oder verschiedene Steuergewalten wiederholt getroffen wird. Das treffe auch im Verhältnis von Kst und Est zu.[2)]

WAGNER[3)] unterscheidet 5 Arten von Doppelbesteuerungen. Der erste Fall betrifft die Besteuerung desselben Objekts (Ertrags, Einkommens, Vermögens) durch dieselbe Steuer desselben öffentlichen Körpers (Staat, Gemeinde). Hierzu rechnet der Autor den Fall der Besteuerung der Aktiengesellschaft und ihrer Anteilseigner. Der zweite Fall liegt vor, wenn dasselbe Objekt zwei oder mehr verwandten Steuern desselben öffentlichen Körpers unterliegt, z.B. bei Besteuerung des Ertrags von Grundstücken und Gebäu-

---

1) v. Eheberg,K.Th.: Artikel "Doppelbesteuerung",in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 3.Bd.,4.Aufl., Jena 1926, S. 29o; dieselbe Auffassung vertreten: Seligman, E.R.A.:a.a.O., S. 98; Moll,B.: Axiome und Postulate der Steuerlehre, in: FA, 46. Jg. 1929, S. 3; Gierke, O.:a.a.O., S. 332; Kluckhohn, : a.a.O., Sp. 373.

2) v. Eheberg,K.Th.:Artikel"Doppelbesteuerung",in:Handwörterbuch der Staatswissenschaften,3.Bd.,3.Aufl.,Jena 19o9,S.553 ff.

3) Wagner, A.: Finanzwissenschaft, a.a.O., S. 39o

den und des daraus fließenden Einkommens mit der Est. Ein dritter Fall von Doppelbesteuerung resultiert aus der Besteuerung desselben Objekts durch die Besteuerung des Staats und der Gemeinden, ein vierter Fall aus der Besteuerung desselben Objekts durch verschiedene Gemeinden und schließlich ein fünfter aus der Besteuerung desselben Objekts durch die in- und ausländische Besteuerung.

Schon jetzt zeigt sich eine verwirrende Vielfalt von Tatbeständen, die nach Auffassung der Autoren als "Doppelbesteuerungen" anzusehen sind. "Um sich in dem weiten Gebiet, das mit dem Wort 'Doppelbesteuerung' umfaßt werden kann, wenigstens einigermaßen zurechtzufinden, hat man sich bisher damit geholfen, Doppelbesteuerungen im engeren, weiteren und weitesten Sinn, formale und materielle, subjektive und objektive, echte und unechte, sowie eigentliche und uneigentliche zu unterscheiden."[1)]

LOTZ[2)] ist die Unterscheidung in Doppelbelastung und Doppelbesteuerung zu verdanken. Doppelbesteuerung im finanztechnischen Sprachgebrauch sei dann gegeben, wenn zwei gleichgeordnete Steuergewalten bei einem und demselben Steuersubjekt an dessen Steuerfähigkeit zehren. Innerhalb eines und desselben öffentlichen Körpers könne es keine Doppelbesteuerungen, wohl aber Doppelbelastungen bestimmter Steuersubjekte geben. Es handele sich jedoch nicht um Doppelbelastungen, wenn der Gesetzgeber durch Kombination verschiedener Steuern den Gedanken der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verwirklicht.

---

1) Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem..., a.a.O., S. 58; ähnlich auch Weber-Bannenberg, :Steuern von Steuern, Köln 1951, S. 8.

2) Lotz, W.: Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Tübingen 1931, S. 353 ff.

Vielmehr sei Doppelbelastung immer dann gegeben, wenn der Gesetzgeber - wie es im Verhältnis von Kst und Est der Fall sei - gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt.[1)]

Abschließend sei noch die Auffassung SPITALERS genannt, der neben Doppelbesteuerung und Doppelbelastung noch den Terminus "Doppelvorschreibung" einführt. Doppelvorschreibung liegt dann vor, wenn die gleiche Abgabe aus demselben Anlaß demselben Abgabensubjekt von demselben Organ oder von verschiedenen Organen derselben Abgabengewalt auferlegt wird und im positiven Recht ungesetzlich ist.[2)] Ein Fall der Doppelbelastung ist dann gegeben, wenn die von derselben Abgabengewalt ausgehende, aus demselben Anlaß erfolgende Heranziehung desselben Abgabensubjektes oder -objektes oder desselben Abgabensubjektes und -objektes zur zweimaligen Entrichtung verschiedener Abgaben im p o s i t i v e n R e c h t b e g r ü n d e t ist.[3)] Neben dem von uns als Doppelbelastung bezeichneten Sachverhalt kennt Spitaler noch drei weitere Tatbestände, die seiner Meinung nach unter diesen Begriff fallen. Dagegen definiert Spitaler die Doppelbesteuerung, die hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Wirkungen mit der Doppelbelastung große Ähnlichkeiten aufweise, als eine Normenkonkurrenz, die dann vorliege, wenn Abgabengewalten der Bereiche verschiedener ursprünglicher Abgabenhoheiten dasselbe Abgabenobjekt zu Abgaben heranziehen.[4)]

---

1) Daneben bezeichnet Lotz noch weitere Fälle als "Doppelbelastungen"; vgl. Lotz, W.: a.a.O., S. 354.

2) Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem...,a.a.O., S. 66, 71, 73.

3) derselbe, S. 75 und 89.

4) derselbe, S. 92 und 133; vgl. auch Spitaler,A.: Die Fortschritte der internationalen Ausgleichung des Systems der direkten Steuern seit 1939, in: StuW,XXV.Jg.1948, Teil I, Sp.7; derselbe, Artikel "Doppelbesteuerung",in:HdB, 3.Aufl., Bd.I, Stuttgart 1956, Sp. 1453 ff.

Wir greifen nun die Unterscheidung in Doppelbesteuerung und Doppelbelastung auf und reservieren den ersten Begriff für sämtliche Fälle, bei denen zwei Steuergewalten beim Prozeß der Steuererhebung beteiligt sind.[1] Als Ausgangspunkt unserer Betrachtung über die Doppelbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne durch die Kst und Est wählen wir die Definition Spitalers, weil sie uns für diesen Zweck am geeignetsten erscheint. Danach kann man bei der (von einer Steuergewalt ausgehenden) Doppelbelastung 3 Fälle unterscheiden:[2]

1. Steuersubjekt und Steuerobjekt sind identisch (Kumulierung der Identitätsmerkmale)
2. Identität des Steuersubjekts bei Verschiedenheit des Steuerobjekts
3. Identität des Steuerobjekts bei Verschiedenheit des Steuersubjekts.

Stellen wir schließlich fest, daß daneben noch die Steuerperiode, in der die einzelnen Steuern erhoben werden, identisch oder verschieden sein kann, läßt sich folgendes Schema aufstellen:[3]

---

1) So auch Schmölders, G.: Die steuerliche Diskriminierung der Körperschaftsgewinne in Großbritannien und den Vereinigten Staaten, in: StuW, XXVI. Jg. 1949, Teil I, Sp. 769, Fußn. 3; Schutzorganisation für Aktiengesellschaften mit beschränkter Aktionärszahl (Familienaktiengesellschaften) in Basel, Hrsg.: Gutachten über die Steuerverhältnisse bei Familienaktiengesellschaften. Ein Beitrag zum Problem der steuerlichen Doppelbelastung von AG und Aktionär, Zürich 1955,S.45, Fußn. 41 (künft.zit. als FamAG); Ries,H.P.:Die Problematik der Doppelbelastung der Anteilseigner von Kapitalgesellschaften in der Bundesrepublik Deutschland. Ein steuerlicher Belastungsvergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften, Diss.Freiburg i.d.Schweiz 1963,Mannheim 1963,S.15; Nöll v.d.Nahmer,R.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Band I, Köln und Opladen 1964, S.386;Geyler,F.:a.a.O.,S.21;Ruppe,H.G.:a.a.O.,S. 66.

2) Spitaler,A.: Das Doppelbesteuerungsproblem...,a.a.O., S.74 und 89.

3) vgl. die ähnlichen Schemata bei Spitaler,A.: Das Doppelbesteuerungsproblem...,a.a.O.,S.90;Ruppe,H.G.:a.a.O.,S.65.

Fall	Steuern	Steuergewalt	Steuersubjekt	Steuerobjekt	Steuerperiode
1	Zwei od. mehrere	identisch	identisch	identisch	identisch oder verschieden
2	Zwei od. mehrere	identisch	identisch	verschieden	
3	Zwei od. mehrere	identisch	verschieden	identisch	

Die Beantwortung der Frage nach der Einordnung der Kst in das Steuersystem ist ein Problem der obigen Identitätsmerkmale, welches das Mehrfachbesteuerungsrecht überhaupt beherrscht.[1] Hier geht es vor allem um die Klärung der Frage, welche Identitätsmerkmale erfüllt sein müssen, um im Verhältnis von Kst und Est sinnvoll von Doppelbelastung sprechen zu können. Praktisch könnten alle oben angeführten Fälle in Betracht kommen. Doch wird man jetzt schon die Einschränkung machen müssen, daß Doppelbelastung nach Fall 2 nichts weiter besagt, "als daß ein bestimmter Anlaß dazu führen kann, daß ein bestimmtes Abgabensubjekt mit mehreren Abgaben belastet wird, die verschiedene Objekte haben. Es handelt sich also um einen Tatbestand, der namentlich in vielgliedrigen Abgabensystemen gewiß nichts Auffälliges ist."[2]

---

1) So schon Geyler,F.:a.a.O., S. 19 ff. und 62; Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem...,a.a.O., S. 96 ff.; Ruppe, H.G.: a.a.O., S. 72; in Ansätzen auch: Arbeitsgemeinschaft selbständiger Unternehmer (ASU) e.V. Hrsg.: Stellungnahme der ASU zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlichen Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und des Verfahrensrechts, in: Die Aussprache, 8. Jg. 1958, S. 81 ff., hier S. 82.

2) Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem...,a.a.O., S. 89; so auch Goode, R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 24.

Die Frage der Zulässigkeit oder Unzulässigkeit der Doppelbelastung soll dabei vorerst (weitgehend) ausgeklammert werden. Für diesen Problemkreis ist ein besonderes Kapitel vorgesehen. Erst wenn bestimmt worden ist, was Doppelbelastung überhaupt ist, kann über die Zulässigkeitsfrage entschieden werden. Es läßt sich nämlich zeigen, daß viele Argumente, die in der Literatur die (Un-)Zulässigkeit der Kst und damit der Doppelbelastung beweisen sollen, in Wahrheit aber erst Argumente sind, die der Objektbestimmung dienen.

In der nachfolgenden Untersuchung sollen die einzelnen Identitätsmerkmale - also Steuersubjekt, Steuerobjekt und Steuerperiode - isoliert betrachtet werden. Bevor damit begonnen werden kann, ist eine Vorfrage zu klären: welche wissenschaftliche Betrachtungsweise soll Anwendung finden? Wir schließen uns der in der Literatur vertretenen Auffassung an, daß das Gebiet der Mehrfachbesteuerung bzw. Mehrfachbelastung in ihrem Kern vor allem eine finanzrechtliche und finanzwirtschaftliche Erscheinung ist.[1)] Das heißt also, daß die Bestimmung der Identitätsmerkmale der Doppelbelastung in zweifacher Weise zu geschehen hat: in rechtlicher und wirtschaftlicher Betrachtung.

---

1) So z.B. Geyler, F.: a.a.O., S. 19 ff.; Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem..., a.a.O., S. 56, 61 und 12o.

II. Die Doppelbelastung als Identitätsproblem

1) Die Doppelbelastung im steuerrechtlichen Sinne

Nach (herrschender) rechtsstaatlicher Auffassung dürfen öffentliche Abgaben nur auf Grund gesetzlicher Vorschriften erhoben werden.[1] Man spricht deshalb auch in diesem Zusammenhang vom Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, der sich allgemein aus Art. 2o Abs. 3 GG herleitet und im Steuerrecht in § 1 AO und § 1 Abs. 1 StAnpG eine spezielle Verankerung gefunden hat.[2] Das Gesetz normiert den Steuertatbestand, bei dessen konkreten Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) ein Steuerschuldverhältnis begründet wird (§ 3 Abs. 1 StAnpG).

"Unter Steuertatbestand in der für uns maßgebenden Bedeutung ist ... der Inbegriff der steuergesetzlich umschriebenen Merkmale zu verstehen, deren Gesamtverwirklichung einen Steueranspruch auslöst."[3] Der Steuertatbestand besteht aus einer Anzahl von Tatbestandsmerkmalen wie: Steuergläubiger, Steuerschuldner, sachliche Seite des Tatbestands, steuerrechtliche Zurechnung, Steuermaßstab, Steuereinheit, Steuersatz und Veranlagungszeitraum.[4] Das Steuerrecht verwendet also nicht

---

1) vgl. u.a. Hensel,A.: Steuerrecht, 3.Aufl.,Berlin 1933, S. 45 u. 48; Blumenstein,E.: a.a.O., S. 1 u. 7; Bühler,O.: und Strickrodt,G.: Steuerrecht,Bd. I: Allgemeines Steuerrecht, 1. Halbbd., 3.Aufl., Wiesbaden 1959, S. 213 ff; dieselben: Steuerrecht, Band I: Allgemeines Steuerrecht, 2. Halbbd., 3.Aufl., Wiesbaden 196o, S. 361 ff.

2) vgl. Kühn, R.: Abgabenordnung, 9.Aufl.,Stuttgart 1968, Anm. zu § 1 StAnpG,S.78o;Becker,E.,Riewald,A. und Koch,C.: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Band I, 9.Aufl., Köln 1963, Anm. 3g zu § 1 AO.

3) Geyler,F.:a.a.O.,S.44ff.u.55;Hensel,A.:a.a.O.,S.56ff.; Bühler,O. und Strickrodt,G.: Steuerrecht I, 2. Hlbbd.,a.a.O., S. 362.

4) vgl. bes. Hensel, A.: a.a.O., S. 58 ff.; Geyler, F.: a.a.O., S. 57 ff.

die finanzwissenschaftlichen Begriffe Steuersubjekt und Steuerobjekt, sondern spricht von Steuerschuldner und "sachlicher Seite des Tatbestands."[1] Wir müssen folglich prüfen, ob allgemein steuerrechtlich und für unseren speziellen Fall der Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner eine Identität von Steuerschuldner und sachlicher Seite des Tatbestands zweier verschiedener Steuergesetze überhaupt möglich ist. Zu diesem Zweck muß zuvor bestimmt werden, was unter den beiden Begriffen überhaupt zu verstehen ist.

Der Steuerschuldner ist das aus dem Steuerschuldverhältnis verpflichtete Rechtssubjekt.[2] Der Kern der steuerlichen Verpflichtung besteht in der Steuerzahlungspflicht; daneben können noch Nebenpflichten auftreten.[3] Der Begriff "Steuerpflichtiger" wird in der Literatur vielfach als Oberbegriff für sämtliche Personen verwendet, welche nach den Steuergesetzen Steuerpflichten irgendwelcher Art treffen. Der Begriff "Steuerschuld" umfaßt dann nur die Pflicht eines Rechtssubjektes zur Steuerzahlung. Da aber z.B. bei der Kapitalertrag- und Lohnsteuer andere Personen zur Entrichtung der Steuer herangezogen werden als die im Gesetz als "Steuerschuldner" bezeichneten, wird als Steuerschuldner derjenige verstanden, der mit seinem Vermögen dem Zugriff des Steuergläubigers ausgesetzt ist.[4] Identität des Steuerschuldners zweier verschiedener Steuergesetze ist grundsätzlich möglich, wenn in beiden Steuertatbe-

---

1) Hensel,A.: a.a.O., S. 59; a.M. offensichtlich Blumenstein, E.: a.a.O., S. 34 ff. u. 96 ff., der von Steuersubjekt und -objekt spricht.

2) Hensel,A.: a.a.O., S. 62 ff.; Geyler,F.: a.a.O, S.58.

3) bes. Bühler,O. und Strickrodt,G.: Steuerrecht I, 1. Halbbd., a.a.O., S. 64.

4) So im wesentlichen Hensel, A.: a.a.O., S. 63 ff.; Ruppe, H.G.: a.a.O., S. 74.

ständen das Tatbestandsmerkmal "Steuerschuldner" so gekennzeichnet wird, daß in concreto ein und dieselbe Person erfaßt wird. Das ist namentlich bei dem von uns als "Doppelbesteuerung" genannten Sachverhalt der Fall. Ansonsten muß man jedoch davon ausgehen, daß jedes Steuergesetz seinen eigenen Steuerschuldner kennt.

"Von ausschlaggebender Bedeutung für das Gebiet der steuerlichen Mehrfachbelastung ist die s a c h l i c h e S e i t e d e s S t e u e r t a t b e s t a n d e s."[1] Wir kommen deshalb zur Beantwortung der Frage, ob eine Identität der "sachlichen Seite des Steuertatbestandes" zweier verschiedener Steuergesetze steuerrechtlich überhaupt möglich ist. Eine feststehende Definition der sachlichen Tatbestandsseite findet sich weder in den Gesetzen, noch in der Literatur.[2] Für unsere Zwecke genügt die Feststellung, daß die sachliche Tatbestandsseite Vorkommnisse des Rechts- oder Wirtschaftslebens umschreibt, die als Tatbestandselemente steuerbegründend sein sollen.[3] Nach allgemein herrschender juristischer Ansicht ist es Sache des Steuergesetzgebers, diejenigen Tatbestände zu bezeichnen und zu umschreiben, die er als sachliche Tatbestandselemente auswählen will.[4] Dem Gesetzgeber obliegt die Kennzeichnung dessen, was unter "Einkommen", "Ertrag", "Vermögen" etc. verstanden werden soll. Man wird deshalb grundsätzlich

---

1) Geyler, F.: a.a.O., S. 6o

2) vgl. die umfangreichen Begriffsbestimmungen bei Geyler,F.: a.a.O., S. 62 ff.

3) So Hensel, A.: a.a.O., S. 73.

4) So Blumenstein, E.: a.a.O., S. 97; Geyler,F.: a.a.O., S. 72 ff.; Hensel, A.: a.a.O., S. 74 ff.; Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem...,a.a.O., S. 179 ff.

davon ausgehen können, daß jedes Steuergesetz - d.h. jeder steuerrechtliche Tatbestand - ein eigenes sachliches Tatbestandselement kennt, das sich von dem eines anderen Steuergesetzes unterscheidet.[1] Identität von sachlichen Tatbestandsmerkmalen (oder Steuerobjekten) zweier verschiedener Steuergesetze ist aufgrund dessen nicht möglich.[2] Tatbestandsüberschneidungen der sachlichen Seite des Steuertatbestands können hingegen vorkommen.[3] So etwa, wenn das Gewerbesteuergesetz in § 7 vorschreibt, daß unter Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb zu verstehen ist, verändert um Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8,9 GewStG.

Auf die gesonderte Erörterung des Identitätsmerkmals der Steuerperiode kann hier verzichtet werden, wenn man den Steuerabschnitt, für welchen eine bestimmte Steuer zu entrichten ist, als einen Bestandteil des sachlichen Tatbestandselements betrachtet.

Nach der allgemeinen steuerrechtlichen Behandlung des Identitätsproblems von Steuersubjekte und -objekt muß

---

1) vgl. Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem..., a.a.O., S. 179 ff.; Ruppe,H.G.: a.a.O., S. 75.

2) Das gilt auch im Verhältnis von Est (bzw. Kst) und der 1967 eingeführten sog. Ergänzungsabgabe zur Est und Kst. Die Ergänzungsabgabe bemißt sich nicht nach dem Einkommen i.S. des EStG (bzw. KStG), sondern nach der für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld; vgl. dazu Institut "Finanzen und Steuern": Die Ergänzungsabgabe - Wesen, Kritik und verfassungsrechtliche Zweifel, Brief 93, Bonn 1967, S. 2 ff.

3) So Geyler, F.: a.a.O., S. 25 ff. u. 6o ff.; Hensel,A.: a.a.O., S. 61; Ruppe,H.G.: a.a.O., S. 76.

jetzt untersucht werden, wie der Sachverhalt im konkreten Fall der Besteuerung des Gewinns der Kapitalgesellschaft mit Kst und der Ausschüttungen an die Anteilseigner mit Est zu beurteilen ist. Das Problem läuft auf die Beantwortung der Frage hinaus, ob hier im steuerrechtlichen Sinne überhaupt von Doppelbelastung gesprochen werden kann.

Da jedes Steuergesetz seinen eigenen Steuerschuldner und sein eigenes sachliches Tatbestandselement kennt, ist dies auch bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer der Fall. Das Steuerrecht wird vom Grundsatz der "Maßgeblichkeit der Rechtsform" für die Besteuerung beherrscht. Grundsätzlich ist die zivilrechtliche Gestaltungsform ausschlaggebend dafür, ob Rechtssubjekte der Kst oder der Est unterliegen. Zivilrechtlich sind Kapitalgesellschaften nach § 1 Abs. 1 AktG, § 13 Abs. 1 GmbH-Ges. Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit. Rechtlich gesehen steht die Gesellschaft völlig getrennt neben ihren Anteilseignern. Die Kapitalgesellschaft ist Eigentümerin des Gesellschaftsvermögens, die Einlagen der Anteilseigner werden aus diesem Vermögen völlig ausgeschieden.[1] Das bedeutet, daß die Anteilseigner am Gesellschaftsvermögen in keiner Weise des Miteigentums beteiligt sind.[2] Ebenso haftet die Kapitalgesellschaft mit dem Gesellschaftsvermögen allein für die Verbindlichkeiten (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 13 Abs. 2 GmbH-Ges.).

---

1) vgl. dazu Buchwald,F. und Tiefenbacher, F.: Die zweckmäßige Gesellschaftsform nach Handels- und Steuerrecht, 3.Aufl., Heidelberg 1967, S. 18; Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band II, 1. Halbbd., 2.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1965, S. 15 ff.

2) Godin-Wilhelmi: Kommentar zum Aktiengesetz vom 6. Sept. 1965, 3. Aufl., Berlin 1967, Anm. 6 zu § 1.

Vom rechtlichen Standpunkt sind die Anteilseigner und die Gesellschaft also zwei verschiedene Personen. Die Steuerrechtsprechung hat diese zivilrechtliche Unterscheidung in Mitunternehmerschaften und Körperschaften aufgegriffen und in einer Reihe von Urteilen die Auffassung vertreten, daß derjenige, der zwischen sich und dem Wirtschaftsleben eine juristische Person stellt, auch die steuerlichen Folgen in Kauf zu nehmen hat.[1] Das Maßgeblichkeitsprinzip gilt ebenso für die zivilrechtlich als umstritten geltenden Einmann-Kapitalgesellschaften, weil der RFH eine Identität der Gesellschaft mit ihren einzigen Gesellschafter verneint. "Die ganze Körperschaftsteuer beruht auf der Anerkennung der besonderen Rechtsnatur der Gesellschaft, die völlig unabhängig neben dem Gesellschafter steht."[2]

Wie verträgt sich aber der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Rechtsform mit der ebenfalls von der Steuerrechtsprechung in Anschluß an § 4 AO 1919, § 9 AO 1931 und § 1 Abs. 2 StAnpG in einer Vielzahl von Urteilen entwickelten "wirtschaftlichen Betrachtungsweise", die besagt, daß bei der Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung zu berücksichtigen sind.[3] Nicht die äußere Gestalt und

---

1) RGH U v.1. 2.1882 Rep.I 655/81, C.C.Slg.Bd.6,Nr.18,S.69(7o)
RFH U v.1o.11.1921 VA 12/21, Slg.Bd.7, S.2o7 (2o9)
RFH U v.18. 9.193o IA 641/29, RStBl.193o, S. 714 (716)
RFH U v. 4. 9.1929 VI A 917/29, RStBl. 193o,S. 7 (Nr.11)
RFH U v.18. 6.193o VI A 1773/29, RStBl.1931, S. 483 (484)
RFH U v. 6. 8.1942 III 25/42, RStBl. 1942, S. 97o (972)
RFH U v.21. 3.1944 I 216/43, RStBl. 1944, S. 396 (397)
BFH U v.28. 7.1953 I 148/52 U, Slg.Bd. 58, S. 7 (1o)
BFH U v. 4.11.1958 I 141/57 U, BStBl. 1959 III, S. 5o.

2) RFH U v. 8. 9.1931 I A 18/31, RStBl. 1931, S. 741; vgl. auch RFH U v. 26.2.1936 VI A 141/36, RStBl.1936, S. 682; Stutz ,H.: Die Maßgeblichkeit der Rechtsform im Steuerrecht, in: DStR, 1o.Jg. 196o, S. 4o2 ff.

3) vgl. Becker,E.: Reichsabgabenordnung, 5.Aufl., Berlin 1926, S. 31 ff.

die Rechtsform, sondern der "Kern der Dinge", der wahre wirtschaftliche Gehalt, sollte bei der Auslegung der Steuergesetze herangezogen werden.[1] Zwar wurde immer betont, daß es nicht darauf ankomme, leere Rechtsformen zu treffen, sondern vielmehr darauf, die Auswirkung wirtschaftlicher Kräfte steuerlich zu erfassen[2], und daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise letzten Endes das Ziel habe, "daß das unter dem Gesichtspunkt der betreffenden Steuer wirtschaftlich Gleiche steuerlich gleich belastet wird."[3] Das bedeutet aber nach herrschender Auffassung nicht, daß die rechtlichen Gestaltungen zugunsten des wirtschaftlichen Gehalts von Sachverhalten völlig zurücktreten. In erster Linie stellt die (von der Steuerrechtsprechung entwickelte) wirtschaftliche Betrachtungsweise ein Mittel dar, mit deren Hilfe Steuerumgehungen von Seiten der Steuerpflichtigen durch "Mißbrauch" zivilrechtlicher Gestaltungsformen verhindert werden können. Nach allgemeiner Ansicht ist sie eine teleologische Auslegungsregel, die immer nur dann Anwendung finden kann, wenn dies durch den Sinn und

---

1) Die Literatur zum Thema der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" im Steuerrecht ist ziemlich umfangreich; vgl. u.a. Reinert, E.: Die Bedeutung und die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: BFuP, 6.Jg. 1954, S. 490 ff.; Becker,E., Riewald,A. und Koch, C.: Reichsabgabenordnung...,a.a.O., S.564 ff. und die dort angef. Lit.; Kühn, R.: Abgabenordnung, a.a.O., S. 768 ff.; Spitaler, A.: Die bei der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland angewandte wirtschaftliche Betrachtungsweise, in: ÖStZ, 15. Jg. 1962, S. 89 ff.; Lagae, J.P.: Die Auslegung der Steuergesetze, in: StuW, XL. Jg. 1963, Teil I, Sp. 209 ff.

2) RFH U v. 27.5.1924 II A 81/24, SlgBd. 13, S. 342 (343)

3) Becker, E., Riewald, A. und Koch, C.: Reichsabgabenordnung..., a.a.O., Anm. 26 zu § 1 StAnpG, S. 571.

Zweck des Gesetzes geboten ist.[1] "Immer handelt es sich bei der Auslegung um die Ermittlung des wahren Sinnes und Zwecks der gesetzlichen Bestimmung."[2]

Die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" führt deshalb nicht dazu, daß eine Gesellschaft mit ihren Gesellschaftern identifiziert werden kann, weil der Zweck des Gesetzes, nämlich die Maßgeblichkeit der Rechtsform, dem entgegensteht. Die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" - so wie sie hier verstanden wird - bleibt somit immer auf das Steuerrecht beschränkt.[3] Die Rechtsprechung hat daran festgehalten, "daß, wenn jemand zwischen sich und dem Verkehr eine selbständige Rechtsperson einschiebt, z.B. alle Anteile einer GmbH besitzt oder an einer solchen Gesellschaft so stark beteiligt ist, daß er sie wirtschaftlich beherrscht, steuerrechtlich grundsätzlich zwei verschiedene Rechtssubjekte gegeben sind."[4] Die

---

1) Für viele: Spitaler,A.: Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in: StbJb 1962/63, Köln 1963, S. 405 ff, hier S. 419; derselbe, Die bei der Besteuerung in der BRD angewandte wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., S. 90 ff.; Tipke, K. und Kruse, H.W.: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (ohne Steuerstrafrecht), Band II, Köln 1963, Anm. 15 zu § 1 StAnpG, S. 579; vgl. aber auch Bühler, O., und Strickrodt,G.: Steuerrecht, I, 1. Halbbd., a.a.O., S. 160.

2) Niemann, U.: Der Beitrag Spitalers zur Lehre von der Auslegung der Steuergesetze, in: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, Gedenkschrift für A. Spitaler, Köln 1965, S. 9 ff., hier S.25.

3) So auch Busse, A. und Bauer, S.: Ist die Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne der Kapitalgesellschaften verfassungswidrig? in: RdSchfGmbH, 49.Jg. 1958, S. 34 ff., hier S. 35 und 37.

4)Becker, E.: Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., a.a.O., Anm. 6 zu § 4 AO, S. 39; ebenso
BFH U v. 7.10.1958 I 199/57 U, BStBl. 1959 III, S. 5 (6)
BFH U v. 23. 7.1957 I 50/55 U, BStBl. 1957 III, S. 306

Rechtsform kann folglich nicht da außer acht gelassen werden, wo die Besteuerung an sie anknüpft. Ein "Durchgriff" durch die juristische Person auf ihre Mitglieder wird in dieser Beziehung abgelehnt.[1)]

Diese "wirtschaftliche Betrachtungsweise" darf nicht mit der (betriebswirtschaftlichen) Auffassung verwechselt werden, die unter Außerachtlassung zivilrechtlicher Gestaltungsformen "gleiche wirtschaftliche Tatbestände steuerlich gleichmäßig" behandelt wissen möchte.

Eine gewisse Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips findet nur insofern statt, als auch nichtrechtsfähige Gestaltungen nach § 1 Abs. 1 Ziff. 5 KStG (unter Beachtung von § 3 KStG) körperschaftsteuerpflichtig sind.

In bezug auf die Kapitalgesellschaften können wir feststellen, daß steuerrechtlich gesehen keine Identität zwischen Gesellschaft und ihren Anteilseignern vorliegt. Wir können nun abschließend die Frage beantworten, ob bei der Besteuerung des Gewinns der Kapitalgesellschaften durch die Kst und der Ausschüttungen an ihre Anteilseigner durch die Est im juristischen Sinn überhaupt eine "Doppelbelastung" gegeben ist. Aufgrund der eben getroffenen Feststellungen besteht weder Identität der Steuerschuldner (zwischen der Gesellschaft auf der einen und den Anteilseignern auf der anderen Seite), noch der "sachlichen Seite des Tatbestands".[2)] Das sachliche Tatbestandsmerkmal besteht bei der Gesellschaft aus dem Einkommen i.S. der §§ 5 ff. KStG, bei

---

1) BVG v. 24.1.1962 1 BvR 845/58, BStBl. 1962 I, S. 5oo (5o2); vgl. hierzu bes.Wilser,O.:Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht,Heidelberg 196o,S. 28 ff.

2) So schon Dehlinger,A.: a.a.O., S. 545 und 55o.

den Anteilseignern aus den Einkünften aus Kapitalvermögen nach §§ 2 Abs. 3 Ziff. 5 u. 2o EStG. Das bedeutet, wie ein Blick auf unser Schema auf S. 4o zeigt, daß in steuerrechtlicher Betrachtung von einer Doppelbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne nicht gesprochen werden kann.[1] Der Begriff kann folgedessen nur bei wirtschaftlicher Betrachtung einen Sinn haben. Steuerrechtlich läßt sich die von uns als "Doppelbelastung" bezeichnete Erscheinung nur dahingehend charakterisieren, daß sich durch die Kumulation von Tatbestandsverwirklichungen zweier verschiedener Steuertatbestände eine Überschneidung der sachlichen Tatbestandsseiten ergibt. Und das ist, wie erwähnt, im Steuerrecht keine Seltenheit.

2. Doppelbelastung im wirtschaftlichen Sinne

a) Allgemeines

Auf die Klassiker der Finanzwissenschaft geht die Erkenntnis zurück, daß die der Finanzgewalt unterworfenen Einkommen und (z.T. die) Vermögen die wahren Steuerobjekte sind.[2] Alle Steuern, die an irgendeiner Stelle des Güterkreislaufs erhoben werden, wirken sich letztlich auf das Einkommen oder Vermögen und damit auf die Leistungsfähigkeit irgendeines Subjektes aus.

"Die Anwendung des Begriffes, für den die Bezeichnung

---

1) Ähnlich Geyler, F.: a.a.O., S. 173 ff.; Goode, R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 25; a.M. Känzig,E.: Die Aktiengesellschaft im Einkommensteuersystem, Bern 1953, S. 26, 27.

2) Vgl. Spitaler,A.: Das Doppelbesteuerungsproblem..., a.a.O., S. 1o3 ff.; Blumenstein,E.: a.a.O., S. 98; Gerloff, W.: Die öffentliche Finanzwirtschaft, Bd. I, 2. Aufl., Frankfurt a.M. 1948, S. 173; Känzig, E.: a.a.O., S. 18.

Abgabenobjekt zulässig ist, kann aus logischen Gründen nur entweder in der Weise erfolgen, daß man darunter die freien Einkommen und die freien Vermögen oder aber die einzelnen Tatsachen und Akte in der gedanklichen Ebene der Wirtschaftswissenschaften versteht, also das Vermögen, das Einkommen, den Ertrag, die Rente, den Verbrauch als Gesamterscheinung oder die einzelnen Verbrauchsakte, den Erwerb und die einzelnen Erwerbsakte, den Umsatz usw."[1)]

Legt man als Steuerobjekt die erste Alternative zugrunde, so müßte man mit v. EHEBERG unter Doppelbelastung die mehrfache Belastung derselben Steuerquelle verstehen.[2)] Die Aussagefähigkeit dieses Doppelbelastungsbegriffs wäre sehr begrenzt.[3)] Es bleibt deshalb nur als zweite Alternative die Zerlegung des Güterkreislaufs in einzelne Akte übrig. Steuerobjekte sind dann die wirtschaftlichen Begriffe Einkommen, Ertrag, Umsatz etc. Vorweggenommen werden kann hier schon, daß der Begriff der Doppelbelastung immer den Vergleich der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung bestimmter wirtschaftlicher Sachverhalte voraussetzt.

Wir haben zu Beginn dieses Abschnitts das Identitätsproblem als Kern der Doppelbelastung bezeichnet. Das

---

1) Spitaler,A.: Das Doppelbesteuerungsproblem...,a.a.O.,S. 1o7, 1o8.

2) vgl. dazu S. 35.

3) Die Identitätsfeststellung der Steuersubjekte würde wegen des Steuerüberwälzungsproblems große Schwierigkeiten verursachen. Bei den verwickelten Prozessen der Steuererhebung müßte nämlich erst geklärt werden, welches Subjekt letzten Endes eine best. Steuer mit seinem Einkommen oder Vermögen überhaupt trägt. Bei Identität des Steuersubjektes wäre die Identität des Steuerobjektes immer dann gegeben, wenn zwei Steuern erhoben werden, die nicht aus dem Vermögen getragen werden.

zeigt sich auch bei näherer Betrachtung der in der Literatur vorgebrachten Argumente für und gegen die Körperschaftsbesteuerung der Kapitalgesellschaften.[1)]

Es geht im Grunde genommen um die Identität der Steuersubjekte, wenn in der Literatur von der wirtschaftlichen Selbständigkeit[2)] oder Unselbständigkeit[3)] der Kapitalgesellschaften, vom "Unternehmen an sich"[4)], von der Aktiengesellschaft als "Konglomerat der Aktionäre"[5)] und von den Anteilseignern als den "wirtschaftlichen" bzw. "eigentlichen"[6)] Eigentümern gesprochen wird.

---

1) vgl. Ruppe, H.B.: a.a.O., S. 85 ff.

2) Becker,E.: Ist es erwünscht, das Einkommen aus Gewerbebetrieb nach gleichmäßigen Grundsätzen zu besteuern, ohne Rücksicht auf die Rechtsform, in der das Gewerbe betrieben wird? Welche Wege rechtlicher Ausgestaltung bieten sich für eine solche Besteuerung? in: Verhandlungen des dreiunddreißigsten Deutschen Juristentages (Heidelberg 1924), Berlin und Leipzig 1925, S. 459; Laufenburger,H.: Artikel "Einkommensbesteuerung", in: HdF, 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 456.

3) Dietzel, C.: a.a.O., S. 24 ff.; Wagner,A.: Finanzwissenschaft, a.a.O., S. 42o; Osthorst, G.: Unternehmungsformen im Einkommen-, Vermögen und Gewerbesteuerrecht, Diss. Köln 1933, Würzburg 1934, S. 137 u.v.a.

4) So Ballerstedt, K.: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei den Kapitalgesellschaften. Eine gesellschaftsrechtliche Betrachtung, Tübingen 1949, S. 1o ff.; Nöll v. d. Nahmer, R.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II: Spezielle Steuerlehre, Köln und Opladen 1964, S. 14o; Trachsler,M.: Die steuerpolitische Behandlung der Kapitalgesellschaften im zürcherischen Steuersystem, Diss. Zürich 1951, Winterthur 1954, S. 86 ff.

5) Schanz, G.: Die direkten Steuern Hessens und deren neueste Reform, in: FA, 2. Jg. 1885, S. 317.

6) Wöhe,G.: Der Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen, in: Steuer-Kongreß-Report 1966, München und Berlin 1966, S. 36; Engels,W.: Reformbedürftige Körperschaftsteuer. Vorschläge aus volkswirtschaftlicher Sicht, in: Der Volkswirt, Jg 1966, S. 13o5; Giersch, H.-H.:Investitionsfinanzierung und Besteuerung, Wiesbaden 1961, S. 43.

In gleicher Weise steht die Identität der Steuerobjekte auf dem Plan, wenn erörtert wird, ob die Kapitalgesellschaften ein "eigenes" Einkommen[1] haben, oder einen Ertrag erzielen[2] bzw. der Ertrag als Durchlaufposten erst bei den Anteilseignern zu Einkommen wird,[3] oder wenn behauptet wird, daß ein und dasselbe Produkt in der Hand eines und desselben Eigentümers mehrfach besteuert wird.[4]

b) Identität der Steuersubjekte

Im folgenden sollen die einzelnen Argumente für und gegen die Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften gegenüber ihren Anteilseignern kurz dargestellt werden.

ba) Argumente für die Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften gegenüber ihren Anteilseignern

(1) Das Argument vom "Unternehmen an sich"

In der Begründung zum Entwurf des KStG 1920 wird die Ansicht vertreten, "daß die Erwerbsgesellschaften ...

---

1) So Dehlinger,A.: a.a.O.,S.547;vgl. auch Hirsch,H.: Die Selbstfinanzierung in der Steuerpolitik, in: FA,N.F., Bd.25 1966, S. 419 ff.

2) Vgl. Lampe,A.: Artikel "Körperschaftsteuer", in: Wörterbuch der Volkswirtschaft,II.Bd.,4.Aufl., Jena 1932, S. 633 ff.; Spitaler,A.: Die organische Steuerreform, in:StuW,XXX.Jg. 1953,Teil I,Sp.694;Wöhe,G.:Betriebswirtschaftliche Steuerlehre,Bd.I,2.Aufl.,a.a.O.,S.75 u.v.a.

3) Dietzel,C.: a.a.O., S. 43; vgl. Eidgenössisches Finanz- und Zolldepartement Hrsg.: Zum Problem der gleichmäßigen Besteuerung der Erwerbsunternehmungen, Bericht vom 14. Februar 1955 der Expertenkommission zur Prüfung der Möglichkeiten gleichmäßiger steuerlicher Belastung der Erwerbsunternehmen ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform an das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement, in: Steuer und Wirtschaft, Bd. 6, Basel 1955, S. 29 ff (künftig zit. als EFZ).

4) Hecht,F.:a.a.O.,S.55;Report Royal Commission,a.a.O.,Bd.4, S.23.

immer mehr darüber hinauswachsen, eine bloße Hilfsform in der Wirtschaftstätigkeit der natürlichen Personen zu sein, daß sie sich vielmehr ihre eigenen Aufgaben und Zwecke stellen, sich in Verfolgung dieser Zwecke über ihre ursprüngliche Grundlage hinaus ausdehnen und zum Teil sich im Gegensatz zu den an ihnen beteiligten natürlichen Personen stellen."[1] Die These vom "Unternehmen an sich" läßt sich auf W. RATHENAU zurückführen,[2] der schon 1917 behauptete, daß "die Großunternehmung... heute überhaupt nicht mehr lediglich ein Gebilde privatrechtlicher Interessen (sei)", sondern "längst in steigendem Maße öffentlichen Interessen dienstbar geworden (sei) und hierdurch sich ein neues Daseinsrecht geschaffen (habe)."[3]

Ähnliche Gedankengänge vertrat Keynes in seinem Berliner Vortrag "Das Ende des Laissez-Faire": "In der Entwicklung eines Großunternehmens kommt ein Moment ..., in dem die Kapitalbesitzer, das heißt die Aktionäre, fast gänzlich von der Verwaltung losgelöst sind, mit dem Erfolg, daß das unmittelbare persönliche Interesse der Verwaltung an großen Profiten eine sekundäre Bedeutung bekommt."[4]

Ob die Lehre vom "Unternehmen an sich" heute eine empirische Bestätigung gefunden hat, und inwieweit diese Auffassung vom Wesen der Kapitalgesellschaften mit der heute vorherrschenden Meinung im Einklang steht, soll später

---

1) vgl. dazu S.19; ähnlich auch Hirsch,H.:a.a.O., S.421; Rasch,H.: Der Stützel-Plan, in: ZfgK,Jg.1968,S.87o.

2) So jedenfalls Nöll von der Nahmer,R.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, a.a.O., S. 14o; Marsilius,G.: Das "Unternehmen an sich", in: ZfgK, Jg. 1956, S. 189 ff.;

3) Rathenau,W.: vom Aktienwesen, Berlin 1917, S. 38, 39.

4) Keynes,J.M.: Das Ende des Laissez-Faire, München und Leipzig 1926, S. 32, 33; vgl. Liefmann,R.: Die Unternehmungsformen, Stuttgart 1912, S. 2o.

diskutiert werden. Soviel kann jetzt schon vorweggenommen werden, nämlich, daß mit der These vom "Unternehmen an sich" fast ausschließlich das Verhältnis von Aktiengesellschaft zu ihren Anteilseignern gemeint ist.

(2) Verbandstheorie

Des weiteren kann versucht werden, die wirtschaftliche (Un-)Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften mit formaljuristischen Theorien der "juristischen Person" zu begründen.[1] Die Verwendung dieser Theorien bei der Erörterung der wirtschaftlichen Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften ist grundsätzlich zulässig, weil sich die Theorien der juristischen Person mit der außerrechtlichen Existenz der sozialen Tatbestände beschäftigen.[2]

Nach der von Beseler und Gierke[3] entwickelten germanistischen Auffassung - der sog. Verbandstheorie - stellt die juristische Person ein Gemeinschaftsgebilde dar, das sich von den einzelnen Mitgliedern des Verbandes abhebt und die Quelle einheitlicher Willensäußerungen bildet. Nach Meinung ihrer Anhänger wird "durch die aktienrechtliche Eigentumsordnung in zwei verschiedenen Willenscentren eine selbständige Vermögensmacht begründet...".[4]

---

1) Zu den verschiedenen Theorien über das Wesen der juristischen Person vgl. Lehmann, H. und Hübner, H.: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches, 16. Aufl., Berlin 1966, S. 434 ff.; Enneccerus, L. und Nipperdey, H.C.: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 15. Aufl., Tübingen 1959, S. 608, Fußn. 2.

2) vgl. Nawiasky, H.: Allgemeine Rechtslehre als System der rechtlichen Grundbegriffe, 2. Aufl., Einsiedeln, Zürich und Köln 1948, S. 198 ff.;Institut "Finanzen und Steuern": Die steuerliche Behandlung von personenbezogenen Kapitalgesellschaften..., a.a.O., S. 18.

3) Gierke, O.: a.a.O., S. 1 ff. und S. 332 ff.

4) derselbe, S. 333.

bb) Argumente gegen die Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften gegenüber ihren Anteilseignern

Während die eben dargestellten Argumente die Selbständigkeit beweisen wollen, wurde schon in der Literatur des 19. Jahrhunderts mit Nachdruck die gegenteilige Meinung vertreten. Hervorgehoben werden soll hier die These des damaligen Sekretärs des "Central-Vereins der Action-Gesellschaften in Rheinland und Westphalen" und Bonner Privatdozenten CARL DIETZEL, die dieser im Jahre 1859 geäußert hat.[1)]

(1) Die These von der Aktiengesellschaft als Mittel für die Erwerbszwecke der Aktionäre

Dietzel geht dabei von der Unterscheidung der juristischen Personen in "eigentliche" und "uneigentliche" aus. "Eigentliche" juristische Personen seien Rechtspersönlichkeiten, die nicht aus physischen Personen bestünden. Sie stellten vielmehr eine durchaus selbständige, wirtschaftlich ganz in sich selbst ruhende Existenz dar, welche zu den gesamten physischen Personen einer Volkswirtschaft neu hinzutreten würden.[2)] Juristische Personen dieser Art (z.B. Stiftungen, Anstalten usw.) dienten der Erreichung eines unpersönlichen Zwecks mittels eines eigens dafür ausgesonderten Vermögens.[3)]

Die "uneigentlichen" juristischen Personen, zu denen der Autor die Aktiengesellschaft rechnet, entstünden hingegen dadurch, daß einer Vereinigung physischer Personen zur Erreichung eines bestimmten Zweckes (z.B. Betrieb eines Gewerbes) die Rechte einer juristischen Person beigelegt

---

1) Dietzel, C.: a.a.O., S. 24 ff.
2) derselbe, S. 24 ff. und 63.
3) derselbe, S. 26, 3o und 64.

werden. Die Rechtsform sei nichts weiter als ein Mittel für die Erwerbszwecke (Einkommenserzielung) der Mitglieder dieser Vereinigung.[1] "Sämmtliche Theilnehmer haben vielmehr nur von ihrer gesammten materiellen Rechtspersönlichkeit, deren einheitliches Subject sie fortwährend bleiben, einen bestimmten Theil ausgesondert, um damit einen bestimmten Zweck in einer eigenthümlichen Weise, nämlich durch die unmittelbare Vereinigung mit Anderen, zu erreichen."[2] Die Aktiengesellschaft sei deshalb keine selbständige Wirtschaftspersönlichkeit.[3]

(2) Fiktionstheorie

Die formalrechtliche Fiktionstheorie (Puchta, v. Savigny, Windscheid) definiert das Verhältnis der Gesellschaft zu ihren Anteilseignern ähnlich. Nach dieser Ansicht beruht die Annahme der juristischen Persönlichkeit auf einer Fiktion.[4]

"Diese Auffassung führt zu der Vorstellung, daß das Vermögen der Aktiengesellschaft in Wirklichkeit gemeinsames Vermögen der Aktionäre ist, ferner, daß Steuern, die die Aktiengesellschaft zahlt, in Wirklichkeit Steuern sind, die die Aktionäre gesamthänderisch entrichten."[5]

---

1) derselbe, S. 25 ff., bes. S. 3o

2) derselbe, S. 3o und 65

3) derselbe, S. 39 und 64; so auch Wagner,A.: Finanzwissenschaft, a.a.O., S. 42o; Antoni,G.: a.a.O., S. 997.

4) vgl. Enneccerus,L. und Nipperdey,H.C.: a.a.O., S. 6o8, Fußn. 2; Lehmann, Heinrich:Gesellschaftsrecht,2.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1959, S. 2o ff.

5) vgl.FamAG, a.a.O., S. 128; Anhänger dieser Auffassung sind u.a. Helpenstein, F.: Die Funktion der Unternehmung in der Besteuerung,a.a.O.,S.234; Schmölders,G.:Organische Steuerreform,a.a.O., S.44; Waldmann,N.J.W.:Zur Problematik der Doppelbesteuerung.Wünsche und Wirklichkeiten, in: BFuP, 6.Jg.1954, S. 419.

Nachdem die einzelnen Auffassungen über die (Un-)Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften dargestellt wurden, muß nun untersucht werden, welche dieser Ansichten heute Gültigkeit beanspruchen kann. Das erfordert ein kurzes Eingehen auf das Ausmaß der Selbständigkeit, wobei vorweg geklärt werden muß, mit welchen Kriterien die Selbständigkeit überhaupt gemessen werden kann.

bc) Ausmaß der Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften

Zweckmäßigerweise geht man hier von den Zentren der betrieblichen Willensbildung einer Unternehmung aus, die in den einzelnen Wirtschaftstypen[1] eine unterschiedliche Ausgestaltung erfahren haben. Im kapitalistischen Wirtschaftssystem wird derjenige als Unternehmer bezeichnet, in dessen Person sich Eigentum an der Unternehmung und Geschäftsführungsbefugnis vereinigen. Er allein trägt das Kapitalrisiko und bestimmt die Geschäftspolitik. Das von ihm geleitete Unternehmen wird in der Literatur "Unternehmerunternehmung" genannt.[2] Daneben hat noch ein zweiter Unternehmertyp große Bedeutung erlangt, nämlich derjenige, der ohne jede (oder nur mit geringer) Kapitalbeteiligung Kontroll- und Leitungsbefugnisse ausübt. Man bezeichnet ihn gewöhnlich als Geschäftsführer (bzw. Vorstand), das von ihm geleitete Unternehmen als Geschäftsführerunternehmen. Durch die Geschäftsführer werden die Eigentümer der Unternehmung, als welche man die Anteilseigner vom wirtschaftlichen Standpunkt aus betrachtet, in der Leitungs- und Kontrollinstanz ganz oder teilweise ersetzt. Für diesen Sachverhalt hat sich

---

1) Zum Unterschied zwischen Rechtsform und Wirtschaftstyp vgl. Lohmann, M.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Tübingen 1964, S. 288 ff.

2) Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Die Produktion, 1o. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York 1965, S. 47o ff.

nach dem Kriege die Bezeichnung "Managerherrschaft" eingebürgert.[1)]

Charakteristisch ist, daß durch diese teilweise Trennung zwischen Eigentum und Verfügungsgewalt ein zweites Zentrum der betrieblichen Willensbildung entsteht.[2)] Zwischen diesen beiden Extremen, Unternehmerunternehmung auf der einen und Geschäftsführerunternehmen auf der anderen Seite, gibt es eine Skala von Möglichkeiten, wie Eigentum und Verfügungsgewalt miteinander verknüpft werden können. Demzufolge lassen sich vier verschiedene Wirtschaftstypen[3)] unterscheiden, die in den von uns betrachteten Rechtsformen (GmbH, AG) allesamt vorkommen: Einzelunternehmung, Unternehmergesellschaft, Einlagegesellschaft und Kapitalgesellschaft.[4)]

Als selbständig soll vorläufig eine Gesellschaft dann bezeichnet werden, wenn die Anteilseigner keinerlei Einfluß auf die Leitung einer Gesellschaft ausüben können, wenn also Kapitaleigentum und Verfügungsgewalt auseinanderfallen. Anhaltspunkte dafür, inwieweit sich eine Gesellschaft von ihren Mitgliedern emanzipiert hat, bildet der Grad der Anteilsstreuung. Je größer der Anteil eines Gesellschafters an einer Gesellschaft ist, desto größer ist auch die Wahrscheinlichkeit dafür, daß sein Anteilsbesitz mit Dispositionsbefugnis

---

1) vgl. Berle jr., A.A. und Means, G.C.: The Modern Corporation and Private Property, New York 1932, S. 69 ff.; Burnham,J.: Das Regime der Manager, Stuttgart 1949.

2) vgl. Gutenberg, E.: a.a.O., S. 473.

3) vgl. Lohmann, M.: a.a.O., S. 29o.

4) So schon Schanz, G.: a.a.O., der auf S. 317 die Feststellung trifft: "die Aktiengesellschaften schillern wie ein Opal in verschiedenen Farben je nach der Seite, von der man sie ansieht".

verbunden ist. Des weiteren kann unterstellt werden, daß die Voraussetzungen einer Beteiligung an der Leitung der Gesellschaft umso größer sind, je geringer die Zahl der Anteilseigner ist. Wenn der Anteilsbesitz mit der Geschäftsführungsbefugnis in einer Person zusammenfällt, kann von einer wirtschaftlichen Selbständigkeit der Kapitalgesellschaften gegenüber ihren Mitgliedern nicht gesprochen werden. Wie nun die Verhältnisse bei den deutschen Kapitalgesellschaften tatsächlich liegen, möge durch statistische Unterlagen - getrennt nach Gesellschaften mbH und Aktiengesellschaften - verdeutlicht werden.

(1) Gesellschaften mbH

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte die GmbH keine reine Kapitalgesellschaft sein, sondern eine Gesellschaftsform mit starken personengesellschaftlichen Zügen.[1] Ein Überblick über die Zahl der Gesellschafter und der geschäftsführenden Gesellschafter soll dazu dienen, den wirtschaftlichen Charakter der GmbH zum Ausdruck zu bringen. Auch wenn die hierüber angestellten Untersuchungen z.T. nicht für alle der heute über 6o ooo[2] Gesellschaften mbH repräsentativ sind und teilweise schon einige Jahre zurückliegen, bieten sie trotzdem einen guten Einblick in die Grundstruktur der GmbH.

---

1) vgl. dazu die amtliche Begründung zum Entwurf des GmbH-Gesetzes vom 2o.4.1892, in: Buchwald,F. und Tiefenbacher, E.: a.a.O., S. 162; Fischer, C.: Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Eine gesellschaftsrechtliche und wirtschaftshistorische Studie, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1948, S. 3.

2) Am 31.12.1967 betrug die Anzahl der Gesellschaften mbH in der BRD und West-Berlin 62 383; vgl. Statistisches Bundesamt Hrsg.: WiSta, Jg. 1968, S. 155.

Tab. 2: Zahl der Gesellschafter pro GmbH:[1]

Jahr	Gruppe I Einmann-GmbH		Gruppe II 2-5 Gesellschafter		Gruppe III ü.5 Gesellschafter		Gesamtzahl	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
1905[2]	115	1o,2	737	65,5	273	24,3	1125	1oo
1933[3]	-	15,o	-	64,4	-	2o,6	-	1oo
1936[4]	1o968	28,9	23985	61,1	4296	11,o	39249	1oo
Um 1955[5]	636	16,o	2431	62,o	173	5,o	324o[x]	83
1959[6]	42	16,4	17o	66,6	14	5,5	226[x]	88,5
Um 196o[7]	-	23,2	-	68,8	-	8,o	-	1oo
1963[8]	71	14,6	399	82,1	16	3,3	486	1oo

x) Nur natürliche Personen als Gesellschafter

Tab. 3: GmbH-Gesellschafter als Geschäftsführer:[9]

Kapitalgruppen	Zahl der GmbH	Anzahl der Geschäftsführer	Geschäftsführer			
			gleichzeitig Gesellsch.		nicht Gesellschafter	
			Anzahl	%	Anzahl	%
unter 2o ooo	755	1o93	854	78,1	239	21,9
2o ooo bis 5oo ooo	1318	2266	18o3	79,5	463	2o,5
über 5oo ooo	161	3o3	178	58,7	125	41,3
Gesamt	2234	3662	2835	77,4	827	22,6

1) vgl. auch Fischer,C.: a.a.O., S. 162.

2) vgl. Fränkel,F.: Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Tübingen 1915, S. 149.

3) Schätzung von O.Schmidt in Denkschrift: Die GmbH in der Steuerpolitik, Köln 1934, S. 72 und 77.

4) Errechnet aus StJb, 57. Jg. 1938, S.448 .

5) Nach Erhebungen von Troeger,H.: Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung 1957,Stuttgart 1958, S.12 (künftig zit. als Troeger-Denkschrift).

6) Ergebnis der repräsentativen Umfrage der Centrale für GmbH, in: RdSchfGmbH, 5o.Jg. 1959, S. 61

Neuere Untersuchungen über die Zahl der Gesellschaften mbH, bei denen die Gesellschafter gleichzeitig Geschäftsführer sind, geben ein ähnliches Bild, auch wenn sich die Zahlen wegen der unterschiedlichen Aufgliederung nicht direkt vergleichen lassen:[1)]

Tab. 4:

Zahl der GmbH	Gesellschaften, bei denen die Geschäftsführer			
	gleichzeitig Gesellschafter sind		nicht Gesellschafter sind	
	Anzahl	%	Anzahl	%
486	35o	72	136	28

Erhebungen des Bundesjustizministeriums bei den Registergerichten haben in dieser Frage ergeben, daß bei 67,1 % aller GmbH bestimmte Gesellschafter zugleich Geschäftsführer sind; bei 2o,8 % sind sogar alle Gesellschafter zugleich Geschäftsführer.[2)] Die Rechtsform der GmbH findet Anwendung bei Konzernverbindungen, Kartellen und vor allem bei "personenbezogenen" Gesellschaftsverbindungen. Diese enge Verbindung zwischen Gesellschaft und Anteilseignern geht auch aus der obigen Statistik hervor.[3)]

---

7) Erhebungen des Bundesjustizministeriums zur Reform des GmbH-Rechts, in: Gessler,E.: Probleme der GmbH-Rechtsreform, in: RdSchfGmbH, 57.Jg.1966,S. 1o2 ff., hier S. 1o4.

8) Ergebnis der Umfrage über Berliner Gesellschaften mbH von Limbach,J.: Theorie und Wirklichkeit der GmbH,Berlin 1966, S. 42 ff.

9) vgl. dazu Fischer,C.: a.a.O., S. 163; Schmidt,O.:a.a.O., S. 79 ff.

1) Zusammengestellt nach den Ergebnissen der Berliner Umfrage von Limbach, J.: a.a.O., S. 63.

2) vgl. Gessler, E.: a.a.O., S. 1o4.

3) vgl. dazu Fischer,C.: Die handelsrechtlichen Unterschiede zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften, in: StuW, XXVI, Jg. 1949, Teil I, Sp.982.

Rund 9o % aller Gesellschaften mbH haben nicht mehr als 5 Anteilseigner, 25 % aller Gesellschaften mbH sind sog. Einmann-GmbH. Bei rd. 7o % aller Gesellschaften mbH sind Anteilseigner beteiligt, die zugleich auch Geschäftsführer sind.

Daraus kann gefolgert werden, daß bei der GmbH der Wirtschaftstyp der Einzelunternehmung, der Unternehmergesellschaft und der Einlagegesellschaft am häufigsten vertreten ist. Da diese Wirtschaftstypen wiederum für die Personengesellschaften (Einzelunternehmung, OHG, KG) typisch sind, kann über den wirtschaftlichen Charakter der GmbH folgende Aussage getroffen werden:

Nach der Entstehungsgeschichte, der Ausgestaltung und dem Gesamtbild der Verhältnisse stellt die GmbH nichts anderes dar als eine in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft betriebene Personengesellschaft.[1] Der wesentliche Unterschied - der allerdings für unsere Untersuchung unbeachtlich ist - besteht darin, daß durch die Dazwischenschaltung einer eigenen Rechtspersönlichkeit die Anteilseigner in ihrer Haftung beschränkt sind. Daraus ist der Schluß zu ziehen, daß bei der typischen GmbH von einer völligen Trennung zwischen Kapitaleigentum und Verfügungsgewalt, und damit von einer wirtschaftlichen Selbständigkeit der Gesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern, nicht die Rede sein kann.

---

1) So schon Becker, E.: Ist es erwünscht..., a.a.O., S. 448 und 461; EFZ, a.a.O., S. 4o; Brönner,H.: Die Besteuerung der Gesellschaften, a.a.O., S. 14 ff.; Schulte, H.: Der Vorschlag einer "Betriebsteuer" und das geltende deutsche Steuerrecht, Berlin 1967, S. 18; Wöhe,G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1967, S. 128.

(2) Aktiengesellschaften

Schwieriger stellt sich der Fall dar, wenn das Ausmaß der Selbständigkeit bei der Aktiengesellschaft bestimmt werden soll. Das liegt in erster Linie daran, daß hier wegen der geringen Publizität, des Bankgeheimnisses, der Existenz von Inhaberaktien usw. genaue statistische Unterlagen weitgehend fehlen.

Ende 1967 befanden sich in der Bundesrepublik und West-Berlin 2351 Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von 49,7 Mrd. DM.[1] Von rd. 23 % oder 597 Gesellschaften waren die Aktien an der Börse notiert.[2] Auf Grund der vom Statistischen Bundesamt angestellten Untersuchungen kann die Zahl der Familiengesellschaften Ende 1965 mit rd.5oo beziffert werden; sie vereinigten zusammen ein Grundkapital von über 2,8 Mrd. DM auf sich.[3] Dieser Anteil dürfte sich bis Ende 1967 kaum grundlegend verändert haben. Von dem Ende 1965 in den rd. 25oo Aktiengesellschaften vorhandenen Grundkapital in Höhe von 45,4 Mrd. DM wurden über 25 % als Schachtelbesitz von jeweils anderen Aktiengesellschaften gehalten, etwas über 44 % entfielen auf den Dauerbesitz der öffentlichen Hand, auf Auslandsbesitz sowie auf "sonstigen Dauerbesitz". Bei rd. 3o % des Grundkapitals waren die Beteiligungsverhältnisse nicht geklärt.[4] Rd. 8o % aller Aktiengesellschaften befinden sich im Kapitalgrößenbereich bis zu 1o Mio. DM. Allerdings halten die restlichen 2o % der Aktiengesellschaften gegenwärtig über 85 % des gesamten Grundkapitals aller Aktiengesellschaften.[5]

---

1) vgl. WiSta, Jg. 1968, S. 154 ff.

2) vgl. StJb, Jg.1968, S. 357.

3) vgl. WiSta, Jg. 1966, S. 96 ff.

4) Ebenda, S. 94.

5) vgl. WiSta, Jg.1966, S.196.Ein Vergleich mit den Erhebungen der Jahre 1956 und 1962 zeigt eindeutig einen Strukturwandel an; vgl. WiSta, Jg. 1957,S.161;Jg.1963, S. 156.

Wegen der fehlenden Unterlagen können hinsichtlich des Ausmaßes der Selbständigkeit nur generelle Aussagen getroffen werden. Für einen großen Teil der Aktiengesellschaften wird man eine Trennung in Kapitaleigentum und Verfügungsgewalt nicht unterstellen können. Das gilt vor allem für die 5oo Familienaktiengesellschaften. Vermutlich liegt die Zahl aber in Wirklichkeit viel höher. Dann gilt dies für alle Aktionäre mit einer Mehrheitsbeteiligung. Aber selbst eine Minderheitsbeteiligung von 25 % gewährt nach dem heutigen Aktienrecht starke Dispositionsbefugnisse. Die oben angeführten Zahlen und Untersuchungen von CASSIER[1] und PROSS[2] über die Eigentumsverhältnisse deutscher Großunternehmen lassen die Annahme zu, daß die Wirtschaftstypen der Einzelunternehmung, Unternehmergesellschaft und Einlagegesellschaft bei den Ende 1967 vorhandenen 2351 Aktiengesellschaften am häufigsten vertreten sind.

Wie aber ist das Verhältnis von Eigentum und Dispositionsbefugnis bei den sog. Publikumsgesellschaften geregelt? Unter Publikumsgesellschaften versteht man diejenigen Aktiengesellschaften, deren Anteile an der Börse gehandelt werden und an denen üblicherweise kein Anteilseigner eine nennenswerte Beteiligung besitzt. Es liegt gewissermaßen im Wesen der Aktiengesellschaftsform selbst, daß hier eine gewisse Trennung von Kapitaleigentum und Verfügungsgewalt vollzogen wird. Dafür lassen sich im wesentlichen zwei Gründe anführen:

(1) Ist es eine Sache der Notwendigkeit, daß bei einer Aktiengesellschaft mit Tausenden von Aktionären nicht

---

1) Cassier, S.C.: Wer bestimmt die Geschäftspolitik der Großunternehmen? Das Verhältnis zwischen Kapitaleigentum und Entscheidungsgewalt, Frankfurt a.M. 1962.

2) Pross, H.: Manager und Aktionäre in Deutschland, a.a.O.

alle Aktionäre an der Geschäftsführung beteiligt werden können. Damit der Geschäftsbetrieb überhaupt funktionieren kann, muß diese vielmehr einigen wenigen Organen übertragen werden.

(2) Daneben hat das Effektenwesen dazu beigetragen, daß es zu einer partiellen Trennung zwischen Eigentum und Verfügungsgewalt gekommen ist. Durch die Fungibilität der Anteile vollzieht sich der Eigentumswechsel an einer besonderen Institution (der Börse), ohne die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft zu beeinträchtigen. Anteilseignerwechsel in einer Personengesellschaft zieht dagegen vielfach die Liquidation der Gesellschaft nach sich.[1)]

Abgesehen von der im Wesen der Publikumsgesellschaft begründeten partiellen Trennung zwischen Kapitaleigentum und Verfügungsgewalt sprechen noch weitere Gründe für eine Verselbständigung der Aktiengesellschaften, die nur kurz angedeutet werden sollen.

(3) Zuerst ist auf die in den Dreißigerjahren aufkommende Tendenz hinzuweisen, "daß das Unternehmen nicht nur der äußere Rahmen für die Verfolgung der Interessen der einzelnen beteiligten Staatsbürger, sondern als solches ein Rechtsgut besonderer Eigenart und eine Einrichtung mit besonderen Ausgaben sei, eine Einrichtung, der der Staat Schutz und Förderung auch insoweit nicht vorenthalten dürfe, als das Schutz- und Förderungsbedürfnis in Widerstreit mit den Sonderinteressen der Aktionäre gerät."[2)] Die konsequente Weiterführung dieser Auffassung

---

1) vgl. dazu Liefmann, R.: a.a.O., S. 2o; Cassier, S.C.: a.a.O., S. 55.

2) Reichsjustizministerium Hrsg.: Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien usw. aus dem Jahre 193o, Berlin und Leipzig 193o, S. 94.

äußerte sich in den Betriebsteuervorschlägen der Vierzigerjahre.[1)]

(4) Neben dieser Heraushebung unternehmensrechtlicher Grundsätze war es vor allem das AktG, das diese Verselbständigungstendenz verstärkte. Durch das AktG 37 wurde der Hauptversammlung ein wichtiges Mittel zur Kontrollausübung genommen, nämlich die Bestellung des Vorstands, die seither dem Aufsichtsrat obliegt (§ 75 Abs. 1 Satz 1 AktG 37). Darüberhinaus wurde ein wichtiges Verfügungsrecht, die Mitwirkung bei der Feststellung des Jahresabschlusses und bei der Gewinnverwendung, weitgehend eingeschränkt (§§ 125 Abs. 4, 5; 126 Abs. 3; 188-190; 211 Abs. 2 AktG 37).[2)]

"Es geht nicht an", so heißt es in der Begründung zum AktG 37, "daß (die eine AG leitenden Personen) bei ihrer Geschäftsführung in dem bisherigen Umfang von der Masse der unverantwortlichen Aktionäre abhängig sind, denen meist auch der notwendige Überblick über die Geschäftslage fehlt."[3)] Das Depotstimmrecht der Banken, die Ausgabe von Mehrstimmrechts- und Vorratsaktien, die allgemeine Verschlechterung der Publizität etc. trugen weiter zur Entmachtung der Anteilseigner bei.

(5) Wie BALLERSTEDT hervorhebt, war es vor allem das Steuerrecht, das maßgeblichen Anteil daran hatte, daß sich die Kapitalgesellschaften gegenüber ihren Anteilseignern verselbständigten.[4)] Die unterschiedliche steuer-

---

1) vgl. Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen: Bericht und Gesetzentwürfe zur Betriebsteuer, in: StuW, XXVI.Jg. 1949, Teil I, Sp. 931 ff.

2) Ähnlich auch Ballerstedt,K.: a.a.O., S. 9 ff.

3) Begründung zum Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30.Januar 1937,in: Matthes,G.: Aktienrecht,2.Aufl., Ausgabe B,Berlin 1938,S.226.

4) Ballerstedt,K.:a.a.O., S. 15 ff.;vgl.hierzu S. 137 der Arbeit.

Belastung der einzelnen Finanzierungsströme führte (und führt weiterhin) zu einer Bevorzugung der Selbstfinanzierung gegenüber der Beteiligungsfinanzierung. Diese Tatsache hatte zur Folge, daß die Gesellschaften auch finanziell selbständig wurden und die Anteilseigner aus der Rolle des Kapitalgebers entlassen wurden. Verstärkt wurde diese Präferenz zugunsten betriebsinterner Finanzierung noch durch die zeitweilig geltenden Ausschüttungsbegrenzungen.[1)]

Die angeführten Gründe lassen zweifelsohne die Annahme zu, daß sich das Verhältnis von Publikumsgesellschaft und Anteilseignern derart gewandelt hat, daß das Schlagwort vom "Unternehmen an sich" zumindest tendenziell seine Berechtigung zu haben scheint.

Auf der anderen Seite sprechen aber gewichtige Argumente gegen diese Annahme. Zuerst muß der Einfluß des Steuerrechts ausgeschaltet werden. Da, wie später gezeigt wird, das Steuerrecht zur Verselbständigung der Gesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern beigetragen hat, kann nicht mit dem Hinweis auf diese Verselbständigung eine gesonderte Besteuerung der Kapitalgesellschaften gerechtfertigt werden. Das ist unzulässig.

Daneben hat ein Wandel in der politischen Auffassung[2)] über das Verhältnis von Aktiengesellschaft und ihren Anteilseignern dazu geführt, daß den Aktionären wieder mehr Rechte, besonders hinsichtlich der Gewinnverwendung, eingeräumt wurden. Diese Änderung der Ideologie kommt extrem in einer Äußerung eines Vorstandsmitglieds

---

1) vgl. S. 26 der Arbeit und Ballerstedt, K.: a.a.O.,S. 18.

2) Über die Gründe, die dazu geführt haben, vgl. Pross, H.: a.a.O., S. 14o ff.

in der HV zum Ausdruck, daß der Vorstand einer Gesellschaft in Wahrheit Vermögensverwalter der Aktionäre sei und den Aktionären das volle Eigentum an der Substanz des Unternehmens zustehe.[1] Während das AktG 37 die Aktionäre bei der Feststellung des Jahresabschlusses und der Gewinnverwendung weitgehend in die Statistenrolle drängte, gibt das AktG 1965 den Aktionären hier gegenüber dem bisherigen Rechtszustand nach § 58 AktG weitergehendere Rechte.[2] Die Grundanschauung, auf der das AktG 65 fußt, kommt am besten in der amtlichen Begründung zum Ausdruck:

"Unsere Rechts- und Wirtschaftsordnung beruht auf der Anerkennung und dem Schutz des privaten Eigentums und der freien Verfügung über das Eigentum. Mit ihr sind nur solche Schranken der Ausübung der Eigentümerrechte vereinbar, die sich aus der Natur des jeweiligen Gegenstandes des Eigentums oder aus den Bindungen ergeben, denen die Verfügungsbefugnis des Eigentümers zur Verhinderung von Mißbräuchen und zur Herstellung einer abgewogenen Sozial- und Eigentumsordnung in einer sozialen Marktwirtschaft unterworfen werden muß. Ein Aktienrecht, das diesen Grundsätzen unserer Wirtschaftsverfassung entsprechen soll, muß daher von dem wirtschaftlichen Eigentum der Aktionäre an dem auf ihren Kapitalbeiträgen beruhenden Unternehmen ausgehen und darf das Mitsprache- und Kontrollrecht der Aktionäre nur so weit einschränken, als dies erforderlich ist, um die Funktionsfähigkeit und die Erreichung des Zweckes des Zusammenschlusses zu sichern, zu dem sich die Aktionäre freiwillig verbunden haben, sowie um die Wahrung übergeordneter wirtschafts- und gesellschaftspolitischer Ziele zu gewährleisten."[3]

---

1) zit. nach Pross, H.: a.a.O., S. 143.

2) vgl. hierzu bes. Wöhe,G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 95, 96.

3) Begründung zum Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes, in: Kropff,B.: Aktiengesetz, Düsseldorf 1965, S. 14.

Wir dürfen nicht aus den Augen verlieren, daß wir immer noch bei der Prüfung der Frage sind, ob bei der Doppelbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne wirtschaftlich zwei verschiedene Subjekte gegeben sind. Die Änderung der Ideologie, der politischen Meinung und des Aktienrechts haben zur Ablehnung der wirtschaftlichen Selbständigkeit und zur These vom wirtschaftlichen Eigentum der Anteilseigner geführt.[1] Der Einwand, daß die Anteilseigner auch nach dem neuen AktG wenig Einfluß auf die Gewinnverwendung besitzen und sich die Verwaltungen teilweise wenig um die Belange der Anteilseigner kümmern, kann nicht zur Negierung der Identität zwischen der Gesellschaft und den Anteilseignern führen,[2] wenn man noch folgende Gesichtspunkte in die Betrachtung einbezieht:

(1) Im Fall der Liquidation merkt jeder Anteilseigner, daß er wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaft gewesen ist. Der Liquidationserlös wird dann nämlich genau so im Verhältnis der Kapitalanteile der Anteilseigner verteilt wie bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft (§ 271 AktG, § 72 GmbH-Ges.).

(2) Im Hinblick darauf, wer nämlich die Kst trägt, ist es letzten Endes völlig gleichgültig, ob die Anteilseigner Einflußmöglichkeiten besitzen oder nicht. Daß in einer Gesellschaft Manager oder einzelne Großaktionäre die Kontroll- und Entscheidungsbefugnisse ausüben,

---

1) Diese Auffassung vertreten auch: Giersch, H.-H.: Investitionsfinanzierung und Besteuerung, a.a.O., S.43; Haller,H.: Die Steuern, Tübingen 1964, S. 167; Nebe,H.: Die Problematik des gespaltenen Körperschaftsteuertarifs. Ein Beitrag zur Frage der steuerlichen Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns der Kapitalgesellschaften, Diss., Göttingen,1967, S. 17; Engels,W.: Reformbedürftige Körperschaftsteuer,a.a.O., S. 1305; Wöhe,G.: Der Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen, a.a.O., S. 36.

2) A.M. Ruppe, a.a.O., S. 106.

bedeutet keinesfalls, daß sie auch einen besonderen Teil der Kst-Last tragen. Die Besteuerung des Gewinns einer Kapitalgesellschaft führt offensichtlich dazu, daß die Ausschüttungen verringert werden müssen. Bevor nämlich aus einem Gewinn Ausschüttungen vorgenommen werden können, wird dieser erst einmal um die Kst gekürzt. Um diesen Betrag sind die möglichen Ausschüttungen an die Anteilseigner zwangsläufig geringer. Vom Standpunkt der Steuerträgerschaft aus spielt es also keine Rolle, ob die Anteilseigner starke Dispositionsbefugnisse besitzen oder nicht. Das bedeutet, daß beim Doppelbelastungsbegriff von einer Identität der Steuersubjekte ausgegangen werden muß.

c) Identität der Steuerobjekte

Die Herausarbeitung des Doppelbelastungsbegriffs erfordert neben der Erörterung der Subjektsidentität auch eine Untersuchung darüber, ob die Steuerobjekte identisch sind. Auf S. 52 haben wir darauf hingewiesen, daß den Steuerobjekten Erscheinungen der wirtschaftswissenschaftlichen Begriffswelt zugrunde liegen.

Die Identität des Steuerobjekts wird in der Literatur häufig bejaht, wenn behauptet wird, daß im Falle der Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner eine doppelte Besteuerung desselben Einkommens eintrete.[1] Der Auffassung von CARL DIETZEL soll wiederum

---

1) So z.B. Dietzel, C.: a.a.O., S. 42; Feitelberg, D.: a.a.O., S. 91; Dinglinger, F.: a.a.O., S. 136; Hecht, F.: a.a.O., S. 55; Evers, R.: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, a.a.O., S. 217; Gunn, J.A.L.: A Plan for the Abolition of Double Taxation of Company Profits, in: The Chartered Accountant in Australia, Jg. 1955, S. 59.

besondere Beachtung geschenkt werden. Der Autor verwendet die Unterscheidung in "eigentliche" und "uneigentliche" juristische Personen als Beweismittel dafür, daß Kapitalgesellschaften kein eigenes Einkommen haben können.[1] Die "eigentlichen" juristischen Personen (Stiftungen, Korporationen, etc.) hätten die Bestimmung, gewisse unpersönliche Zwecke durch Güterverwendung im äußeren Leben zu verwirklichen. Eine solche juristische Person sei daher nur auf der Grundlage eines ihr zugewiesenen Einkommens möglich, da Güterverwendungen nur aus dem Einkommen möglich seien. Es sei somit außer Zweifel, daß die "eigentlichen" juristischen Personen ein eigenes Einkommen besäßen. Das sei bei den "uneigentlichen" juristischen Personen, d.h. den von uns betrachteten Kapitalgesellschaften, aber nicht der Fall.[2] Die "uneigentlichen" juristischen Personen hätten keine eigenen Zwecke, sondern sie seien lediglich ein Mittel für die Zwecke ihrer Mitglieder. Diese wollten sich mittels eines Gewerbebetriebes die zur Befriedigung ihrer persönlichen Bedürfnisse erforderlichen Güter verschaffen. Da die "uneigentlichen" juristischen Personen keine eigenen Zwecke hätten, könnten sie folglich auch kein Einkommen haben.

"Das Einkommen, welches durch ihren Geschäftsbetrieb entsteht, ist vielmehr ein Einkommen der einzelnen Gesellschafts-Theilhaber."[3] Bei der Gesellschaft bildete der Überschuß der Erträge über die Aufwendungen kein Einkommen derselben, sondern er sei in ihren Büchern nur ein durchlaufender Posten.[4] Dem Wesen und den

---

1) vgl. Dietzel,C.: a.a.O., S. 33 ff., 42 und 64.
2) vgl. Dietzel,C.: a.a.O., S. 36 ff. und 43
3) derselbe, S. 43, 77 und 89
4) derselbe, S. 43

Statuten der Gesellschaft entspräche es nämlich, daß dieser Überschuß an die Anteilseigner verteilt werde. Nachdem dies geschehen sei, bleibe für die Gesellschaft nichts übrig, also auch kein Einkommen.[1] Inwieweit die letzte Aussage stimmt, soll weiter unten erörtert werden.

Nach LEHMANN werde die Auffassung, daß das, was das "Einkommen" der Gesellschaft genannt werde, nur einmal da sei - und zwar als Einkommen der Aktionäre - sofort klar, wenn man vom Begriff des Volkseinkommens ausginge.[2] "Will man das Volkseinkommen durch die personale Methode zur Darstellung bringen, so hat man den Reinertrag sämtlicher Einzelwirtschaften des Inlandes bzw. das Einkommen der physischen Personen am Schlusse einer Wirtschaftsperiode zu summieren."[3]

Während in der obigen Auffassung von der Identität des Einkommens ausgegangen wird, behauptet eine andere Argumentation das Vorhandensein eines eigenen Einkommens der Kapitalgesellschaften. So wird schon in der Begründung zum Entwurf des KStG 1920 die Ansicht vertreten, daß die unpersönlichen Gebilde des Rechts- und Wirtschaftslebens Einkommen beziehen. "(Sie) ... haben ihre eigenen Aufgaben, die den außerhalb der Erwerbstätigkeit liegenden Zwecken der natürlichen Personen entsprechen."[4]

---

1) vgl. Dietzel,C.:a.a.O., S. 44.

2) Lehmann, Helmut: Einkommensteuer und Aktiengesellschaft, a.a.O., S. 33; ebenso Hecht,F.: a.a.O., S. 59; Cosciani,C.: The Effects of Differential Tax Treatment of Corporate and Non-Corporate Enterprises, Paris (OEEC) 1959, S. 11o.

3) Lehmann, H.: Einkommensteuer und Aktiengesellschaft, a.a.O., S. 33.

4) Begründung zum Entwurf des KStG 1920, a.a.O., S. 11.

Nach POPITZ soll die Kst das Einkommen der nichtphysichen Personen treffen, wenngleich er auch auf einige Besonderheiten des Einkommensbegriffs hinweist.[1] Die Kst wird in diesen Fällen als systematische Ergänzung der Est betrachtet, die ebenso wie die Est als Personalsteuer anzusehen ist.[2]

Die Prüfung der Identität der Steuerobjekte hat nach den Ausführungen augenscheinlich vom Einkommensbegriff auszugehen. Alle Einkommensbegriffe[3] enthalten im wesentlichen in ihrem Kern gemeinsame Elemente: das Einkommen stellt ein Mittel zur persönlichen Bedürfnisbefriedigung des Beziehers dar.[4] So schreibt z.B. Albrecht: "(Das) Einkommen dient seiner Bestimmung nach der Verwendung nach dem Willen seines Beziehers für seine und seiner Familie laufende und künftige Bedürfnisbefriedigung im weitesten Sinne."[5]

---

1) Popitz, J.: Artikel "Körperschaftsteuer", a.a.O., S.896; so auch Dehlinger,A.: a.a.O., S. 549 ff.; vgl. auch Blumenstein, E.: a.a.O., S. 118; Känzig, E.: a.a.O., S. 27.

2) So Rosendorff, R.: Das Körperschaftsteuergesetz...,a.a.O., S. 1o; Evers, R.: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, a.a.O., S. 19; Maas, W.: a.a.O., S. 36, 37; Nöll von der Nahmer, R.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, a.a.O., S. 142.

3) Eine Übersicht über die verschiedenen Einkommensbegriffe findet sich bei Schuster,E.:Artikel "Einkommen",in: HdSW, Bd.3, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1961,S. 53 ff.

4) vgl. z.B. Fuisting,B.: Die Preußischen direkten Steuern, a.a.O.,S.133; Neumark,F.: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S. 34 ff.; Spitaler,A.: Das Doppelbesteuerungsproblem...,a.a.O.,S.76; derselbe, Beitrag zum 4. Studienthema über die Doppelbelastung durch die Kst der Gesellschaften und die Est der Anteilseigner des VII. Congrès International de Droit Financier et Fiscal, in: Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. XXVI, Köln 1954, S. 146; EFZ, a.a.O., S. 23 ff.; Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1966, S. 59.

5) Albrecht,G.: Zur Frage der Besteuerung kapitalgesellschaftlicher Gewinne, in: FA, N.F., Bd. VI 1939/4o, S. 429.

Wir verstehen mit BLUMENSTEIN unter Einkommen "die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann."[1)]

Im Einkommen kommt die wirtschaftliche und folglich steuerliche Leistungsfähigkeit eines Subjekts zum Ausdruck. Das Postulat der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (ability to pay)[2)] verlangt, daß jeder Staatsbürger im Verhältnis seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Besteuerung herangezogen wird.

Wir haben oben festgestellt, daß das Einkommen der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse des Empfangenden dient. In dieser Eigenschaft ist es ausschließlich auf natürliche Personen begrenzt. "So berechtigt die Fiktion (der juristischen Person) für Gründung, Finanzierung und Rechtsverkehr ... auch sein mag, so können daraus doch nur begrenzte Folgerungen abgeleitet werden."[3)] Die Rechtsfähigkeit einer juristischen Person beschränkt sich im wesentlichen auf die Vermögensrechtsfähigkeit.[4)]

---

1) Blumenstein, E.: a.a.O., S. 11o.

2) Dieses Prinzip geht auf Adam Smith zurück; vgl. Smith, A.: Untersuchung über die Natur und die Ursachen des Nationalreichthums, 4. Bd., 4. Aus., (aus dem Engl. übersetzt von W.G. Korn), Breslau 1796, S. 244.

3) So Hedtkamp, G.: Das ökonomisch rationale Steuersystem, in: Weltwirtschaftliches Archiv, Bd. 86, 1961 I, S. 265; derselbe, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Neuwied und Berlin 1968, S. 272; Lehmann, Heinrich: Gesellschaftsrecht, a.a.O., S. 22.

4) Haupt, G.: Gesellschaftsrecht, 3. Aufl., Tübingen 1944, S. 16; Lehmann, Heinrich: Gesellschaftsrecht, a.a.O., S.22.

Die juristische Person kann aber niemals Eigenschaften in dem Sinne besitzen, "daß sie subjektive Bedürfnisse entwickelt und selbst konsumiert."[1] Deshalb können Kapitalgesellschaften vom wirtschaftlichen Standpunkt aus auch kein Einkommen erzielen.

Nach herrschender Auffassung können sie Erträge erzielen, aber niemals Einkommen.[2] Als Ertrag bezeichnet man in wirtschaftlicher Betrachtung das "aus einer bestimmten Quelle fließende Ergebnis eines Produktionsprozesses, das Wort Produktion im weitesten Sinne verstanden."[3] Nach Abzug der Aufwendungen erhält man als Überschuß den sog. Reinertrag oder Gewinn, der verkehrswirtschaftlich im Mittelpunkt des Interesses steht. Der Ertrag eines Objektes abstrahiert völlig von den dahinterstehenden natürlichen Personen. Die Ertragsteuer in ihrer reinen Form nimmt daher keinerlei Rücksichten auf die persönlichen Verhältnisse des Eigentümers der Ertragsquelle. Der Ertrag einer Ertragsquelle wird nach allgemein herrschender Auffassung erst dann zu Einkommen,

---

1) Ruppe, H.G.: a.a.O., S. 1o6; Lehmann, Heinrich: Gesellschaftsrecht, a.a.O., S. 22; a.M. Dehlinger, der die Auffassung vertritt, daß die eigenen Bedürfnisse der AG in der Gewinnerzielung und der Gewinnverteilung an die Anteilseigner bestünden; vgl. Dehlinger,A.: a.a.O., S. 549; Ebenso: Preuss. OVG U v.23.11.1893 Rp. VA 1359/93, Slg. Bd.II, S. 325 ff (33o) Nr. 76.

2) Für viele: Helpenstein,F.: Die Funktion der Unternehmung,...,a.a.O., S. 23o ff.; Spitaler,A.: Das Doppelbesteuerungsproblem...,a.a.O., S. 77 und 11o; derselbe, Die grnndlegenden Probleme der Kst-Reform, in: Wirtschaftspolitische Blätter, Heft 2 Jg. 1955, S. 3o; Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 59 ff. u. 75.

3) Bickel, W.: Artikel "Ertragsteuern", in: HdSW, 3.Bd., Stuttgart und Tübingen 1961, S. 317; derselbe, "Artikel Ertragsteuern", in: HdF, II.Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 4o3 ff.; Bräuer, K.: Artikel "Ertragsteuern", in HdF, II. Bd., 1. Aufl., Tübingen 1927, S. 3.

wenn er einer natürlichen Person zufließt. Das gesamte Einkommen eines Wirtschaftssubjekts kann aus mehreren Ertragsquellen stammen. NEUMARK spricht deshalb in diesem Zusammenhang vom "Summencharakter" des Einkommens.[1)]

Für die Est ist charakteristisch, daß sie die individuelle Leistungsfähigkeit des Einkommensempfängers beachtet. Das Einkommen unterscheidet sich vom Ertrag weiterhin durch seine "buchhalterische Existenz" im Gegensatz zur konkreten Natur der Erträge.[2)]

Die Frage der Identität des Steuerobjekts kann auf Grund unserer Ausführungen wie folgt beantwortet werden: Da ein Betrieb vom wirtschaftlichen Standpunkt aus nie Subjekt, sondern stets Objekt ist, erzielt er (Rein-)Ertrag, aber niemals Einkommen. Einkommen entsteht erst durch die Ausschüttung dieses Ertrags an die Anteilseigner. Die Kst ist folgedessen wirtschaftlich eine Ertragsteuer (Objektsteuer).[3)] Steuerobjekt der Kst ist aber nicht wie bei der Gewerbeertragsteuer ein objektivierter Ertrag. Vielmehr erfährt das Steuerobjekt vor allem durch die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen und

---

1) Neumark, F.: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, a.a.O., S. 35.

2) Schmoller,G.: Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, 19.Bd. 1863, S. 1 ff., hier S. 54; vgl. Neumark F.: Theorie und Praxis..., a.a.O., S. 35; Simons,H.C.: Personal Income Taxation, Chicago 1955, S. 51 ff. und 77 ff.

3) So z.B. Bickel, W.: Artikel "Körperschaftsteuer", in: HdSW, Bd. 6, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 42; Neumark F.: Theorie und Praxis...,a.a.O., S. 5o; Spitaler, A.: Die grundlegenden Probleme der Körperschaftsteuerreform, a.a.O., S. 3o; Helpenstein, F.: Die Funktion der Unternehmung...,a.a.O., S. 239; Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 75; Ruppe,H.G.: a.a.O., S. 11o.

die Nichtabzugsfähigkeit der Kst eine gewisse Subjektivierung. Dieser Tatbestand kann jedoch am ökonomischen Wesen der Kst, eine Ertragsteuer zu sein, nichts ändern. Das bedeutet aber, daß zwei verschiedene Steuerobjekte gegeben sind, Ertrag bei der Gesellschaft und Einkommen bei den Anteilseignern, und daß die Identität des Steuerobjekts beim Doppelbelastungsbegriff verneint werden muß.

Die Steuerperiode ist auch nicht identisch, weil der Gewinn eines Jahres heute erst im nächsten Jahr an die Anteilseigner ausgeschüttet wird, also erst im zweiten Jahr von der Est getroffen wird.[1)]

d) Charakteristik der Doppelbelastung

Die Untersuchung der einzelnen Elemente des Doppelbelastungsbegriffs hat ergeben, daß zwar das Steuersubjekt identisch ist, nicht hingegen das Steuerobjekt. Folglich liegt Fall 2 des obigen Schemas vor. Wir haben aber schon bei der Darstellung dieses Schemas darauf hingewiesen, daß Doppelbelastung in diesem Sinne in vielgliedrigen Abgabensystemen keine seltene Erscheinung ist.[2)] Das ist namentlich im Verhältnis von Grundsteuer und Est der Fall. Auch hier wird der Ertrag von Grund und Boden vor dem Zufließen an den Eigentümer zuerst der Grundsteuer unterworfen. Nach dem Zufließen an den Eigentümer fällt dann noch zusätzlich Est an. Trotzdem wird dieser Sachverhalt in der Literatur nicht als "Doppelbelastung" bezeichnet.

Die Doppelbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne besteht wirtschaftlich auch nicht in einer zweimaligen

---

1) So gelten Dividenden nach § 6 Abs. KapStDV als an dem Tage zugeflossen, der von der Gesellschafterversammlung als Tag der Auszahlung bestimmt wurde.

2) vgl. dazu S. 4o.

Belastung desselben Ertrags[1], weil wir ja gerade eben die Identität des Steuerobjekts in Beziehung von Kst und Est abgelehnt hatten.

Der Doppelbelastungsbegriff kann wirtschaftlich nur einen Sinn haben, wenn zwei wirtschaftlich gleiche Tatbestände miteinander verglichen werden. Die Eigentümlichkeit der Doppelbelastung besteht folglich nicht darin, daß ein Steuersubjekt mit zwei verschiedenen Steuern (mit unterschiedlichen Steuerobjekten) belegt wird, sondern in der Tatsache, daß die Teilhabe an einer Gesellschaft steuerlich unterschiedlich belastet wird, je nachdem, in welcher Rechtsform die Gesellschaft geführt wird. Während die Anteilseigner einer Personengesellschaft nur einmal zur Gewinnbesteuerung herangezogen werden, gleichgültig, ob der Gewinn thesauriert oder ausgeschüttet wird, unterliegen die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft einer doppelten steuerlichen Belastung: weil der erzielte Reinertrag (Gewinn) zuerst bei der Gesellschaft besteuert wird und dann, soweit dieser Ertrag an die Anteilseigner ausgeschüttet wird, als Einkommen zum zweiten Mal eine Besteuerung erfährt.

Die Kst führt also zur Doppelbelastung, soweit die Gewinne einer Gesellschaft an die Anteilseigner ausgeschüttet werden und dort der Est unterliegen. Soweit die Gewinne (Reinerträge) in der Gesellschaft zurückbehalten werden, bleibt es vorläufig bei einer einmaligen steuerlichen Belastung mit der Kst.[2]

---

1) So tatsächlich Ruppe, H.G.: a.a.O., S. 112; "Die Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne besteht wirtschaftlich also nicht in einer doppelten Einkommensbesteuerung, sondern in einer zweimaligen (Gewerbe-)Ertragssteuerbelastung (allgemeine GewSt und Kst als spezielle GewSt)."

2) Die Doppelbelastung ist insofern ein Wahlproblem, weil es erst durch die Ausschüttung des Gewinns zu einer doppelten Belastung kommt; der Grad der Ausschüttung bestimmt das Ausmaß der doppelten steuerlichen Belastung.

Nachdem in diesem Abschnitt der Versuch unternommen wurde, den Doppelbelastungsbegriff vom wirtschaftlichen Standpunkt aus zu bestimmen, soll im nächsten Kapitel die Frage beantwortet werden, ob und wie die Kst gerechtfertigt werden kann. Hier geht es letztlich um das Problem der Zulässigkeit und Unzulässigkeit der Kst (und damit auch der Doppelbelastung), das wir in den bisherigen Ausführungen auszuklammern versuchten.[1)]

---

1) Zwischen der Rechtfertigung der Kst und der Rechtfertigung der Doppelbelastung besteht ein kleiner Unterschied, weil die Kst nicht immer zur Doppelbelastung führt (so im Fall der Thesaurierung des Gewinns), und sich die Doppelbelastung nur auf ausgeschüttete Gewinne bezieht.

III. Rechtfertigungsversuche der Doppelbelastung

1) Die Körperschaftbesteuerung der Kapitalgesellschaften im Lichte der Besteuerungsprinzipien

Die Behandlung des Zulässigkeitsproblems erfordert Normen, an Hand derer die (Un-)Zulässigkeit beurteilt werden kann. Da es sich um eine wirtschaftliche Untersuchung handelt, müssen Beurteilungskriterien aus dem Bereich der Wirtschaftswissenschaften verwendet werden.[1] Als Normen bieten sich hier in erster Linie die finanzwissenschaftlichen Besteuerungsprinzipien an. Die Ausgestaltung einer einzelnen Steuer oder eines gesamten Steuersystems erfordert die Beachtung gewisser Regeln, auch Grundsätze der Besteuerung genannt. Sie sind Gesetze des Sollens und damit zugleich Wertmaßstab des Gegebenen.[2] Diese Besteuerungsgrundsätze sind abhängig von der jeweils herrschenden Auffassung über die Aufgabe des Staates und der Besteuerung und von den jeweiligen wirtschafts- und sozialpolitischen Zielen. Sie können deshalb nicht immer und überall Geltung beanspruchen.[3] Durch die Beachtung

---

1) Zur Beurteilung der Doppelbelastung vom juristischen Standpunkt vgl.Bauer,S.: Verfassung und Doppelbesteuerung, in: Das Wertpapier, 5.Jg.1957, S. 4oo ff.;Busse,A. und Bauer, S.:Ist die Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne der Kapitalgesellschaften verfassungswidrig?a.a.O.,S.34 ff; Bericht über das Referat von R. Siemon "Die Doppelbelastung der Aktiengesellschaften",gehalten auf dem 11.Deutschen Betriebswirtschafter-Tag vom 15.bis 18.Sept.1957 in Berlin, in: Die AG, 2.Jg. 1957, S. 249.

2) vgl. Gerloff,W.:Steuerwirtschaftlehre,in: HdF,Bd.2,2.Aufl., Tübingen 1956,S.269;Ritschl,H.:Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung, Bonn und Leipzig 1925, S. 134 ff.

3) Neumark,F.: Grundsätze der Besteuerung in Vergangenheit und Gegenwart, Wiesbaden 1965, S.34; Attinger,H.: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften. Eine rechtsvergleichende Studie über die Besteuerungsformen der Aktiengesellschaften in der Schweiz, in der Deutschen Bundesrepublik und in den Vereinigten Staaten, Diss. St. Gallen 1961, Winterthur 1961, S. 2o1.

der Steuerprinzipien soll ein Idealbild der Besteuerung (Gerloff) oder, um mit Haller[1] zu sprechen, ein rationales Steuersystem herbeigeführt werden. Von den in großer Zahl aufgestellten Postulaten[2] bieten sich für die Beurteilung der (Un-)Zulässigkeit der Doppelbelastung die Grundsätze der Steuerbemessung, der Steuerverteilung und der Steuerverwaltung an. Die Frage lautet hier also: Wie kann die Doppelbelastung gerechtfertigt werden. Dabei sei in diesem Zusammenhang noch einmal bemerkt, daß Mehrfachbelastungen im Bereiche der Finanz im allgemeinen keine Seltenheit sind und auch als zulässig gelten.

a) Die Begründung der Doppelbelastung mit den Grundsätzen der Steuerbemessung

Nach der jeweiligen Ansicht über das Wesen des Staates und der Steuer lassen sich zwei Fundamentalprinzipien[3] der Abgabenerhebung unterscheiden: das Äquivalenzprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip.

aa) Äquivalenzprinzip (benefit principle)

Im Sinne der rationalistisch-individualistisch-utilitaristischen Staatsauffassung[4] wurde die Steuer als Entgelt

---

1) Haller,H.: Zur Problematik eines rationalen Steuersystems, Kiel 1965, S. 3 ff.

2) vgl. z.B. Gerloff,W.: Steuerwirtschaftslehre,a.a.O., S. 271 ff.; Neumark, F.: Grundsätze der Besteuerung in der Vergangenheit und Gegenwart, a.a.O., S. 37 ff.; Haller,H.: Finanzpolitik, a.a.O., S. 235 ff.

3) Die Bezeichnung stammt von Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 12 ff.

4) So Neumark, F.: Artikel "Steuer", in: HdSW, 1o. Bd., Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 93 ff., hier S. 96.

für die Leistungen des Staates betrachtet. Der Kern der verschiedenen Theorien wie Interessen-, Kosten-, Nutzen- oder Versicherungstheorie lautete folgendermaßen:[1] "Das Wesen der Besteuerung wird in einem Tauschverhältnis gesehen. Aus dieser Erkenntnis ergibt sich dann die Forderung für die Entrichtung der Steuer, daß die Steuerlast dem Einzelnen zuzumessen sei im Verhältnis seines Interesses oder seiner objektiven Bevorteilung durch die Gesamtheitsleistungen."[2] Je nachdem, welcher Maßstab als Indikator für die empfangenen Leistungen verwendet wird, lassen sich drei verschiedene Versionen der Äquivalenztheorie unterscheiden:[3]

(1) Vermögen als Indikator: Der Staat wird letzten Endes als eine Versicherungsanstalt betrachtet, deren Hauptleistung der Vermögensschutz sei (Assekuranztheorie). Dieser dem einzelnen gewährte Schutz könne unmittelbar am Vermögen abgelesen werden.

(2) Einkommen als Indikator: Diese Version wird vor allem von A. de Viti de Marco vertreten: "Die Steuer ist ... der Preis, den jeder Staatsbürger dem Staate zahlt, um die Kosten jener Quote der allgemeinen öffentlichen Leistungen zu decken, die er genießt". Dieser Verbrauch an allgemeinen öffentlichen Leistungen sei dem Einkommen jedes Staatsbürgers proportional.[4]

---

1) Vgl. dazu Mann, F.K.: Die Gerechtigkeit in der Besteuerung, in: Beiträge zur Finanzwissenschaft (Festgabe für Georg von Schanz), Band II, Tübingen 1928, S. 112 ff., hier S. 124; Ritschl, H.: a.a.O., S. 158; Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche, Bd. II, 2. Halbbd., 2. Aufl., Frankfurt a.M. 1965, S. 11 ff.

2) Ritschl, H.: a.a.O., S. 158.

3) vgl. Haller,H.: Zur Problematik...,a.a.O., S. 15.

4) De Viti de Marco, A.: Grundlehren der Finanzwirtschaft, Tübingen 1932, S. 66 und 69; zur Kritik vgl. Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 33.

(3) Wertschöpfung als Indikator: "Neuerdings begegnet man dem Gedanken, ..., daß die Wertschöpfung den Umfang der den Unternehmungen zugute kommenden Staatsleistungen widerspiegele."[1)]

Die weite Verbreitung der Äquivalenztheorie hat dazu geführt, daß dieses Prinzip auch zur Rechtfertigung der Körperschaftsbesteuerung eingesetzt wurde. Hier können wiederum zwei Spielarten unterschieden werden:

(1) Hier handelt es sich einmal um die Auffassung, daß der Staat für die Vorteile zu entschädigen sei, die er den Gesellschaften gewähre, wie z.B. die Verleihung der Rechtspersönlichkeit, das Recht zur Aktienausgabe, das Prinzip der Haftungsbeschränkung usw.[2)] Die Kst stellt in diesem Fall ein Äquivalent für die den Kapitalgesellschaften zugestandenen "Privilegien" dar.

(2) Vor allem in der amerikanischen Literatur wird folgende Ansicht vertreten: es sei unbestreitbar, daß die Gesellschaften öffentliche Kosten verursachten bzw. aus den Kollektivleistungen (Rechtsschutz und Rechtssicherheit, Gerichtsbarkeit, Straßenbau, Wasserwege, Militär etc.) Vorteile zögen. Diese Leistungen seien zwar nicht exakt zurechenbar, aber auf der anderen Seite würden sie ohne Zweifel als eine Art zusätzlicher Produktionsfaktor zum Output beitragen. Der Staat nimmt sozusagen die Stellung eines Produktionspartners ein (state-partner-

---

1) So vor allem Schmidt, K.: Zur Reform der Unternehmungsbesteuerung, in: FA, N.F., Bd. 22 1962/63,S. 51; Studenski, P.: Toward a Theory of Business Taxation, in: The Journal of Political Economy, Bd. 4o 194o, S. 626 ff.

2) vgl. u.a. Wagner, A.: Die Reform der direkten Staatsbesteuerung...,a.a.O., S. 666; Dinglinger,F.: a.a.O., S.2o; ähnlich auch Studenski, P.: a.a.O., S. 63o; Goode, R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 27 ff.

ship theory).[1] Es sei deshalb angemessen, den Gegenwert für die Kosten des Produktionsfaktors "government" vom Gewinn der Gesellschaft selbst zu erheben (allocation of social costs), nicht erst nach Verteilung desselben an die Anteilseigner.

Die Äquivalenztheorie als allgemeine Grundlage der Steuerbemessung (und speziell zur Rechtfertigung der Kst) ist schon frühzeitig auf Ablehnung gestoßen. So theoretisch überzeugend der Gedanke ist, die Steuern nach dem den Einzelnen entstandenen Nutzen oder nach den Kosten der Vorteile zu erheben, ergeben sich praktische Schwierigkeiten in bezug auf Quantifizierung und Zurechnung von Kosten und Nutzen.[2] Sinnvoll angewendet werden kann dieses Prinzip nur im Sinne einer "partiellen" Äquivalenz, d.h. daß Nutznießer von Sonderleistungen vom Staat für die hierfür entstandenen Kosten herangezogen werden. Das Äquivalenzprinzip als Grundlage für die allgemeinen Staatsleistungen führt in letzter Konsequenz zur Kopfsteuer.[3] Auf der anderen Seite wird immer darauf hingewiesen, daß die Vertragstheorie, auf der die verschiedenen Vorteilstheorien (mit Ausnahme der amerikanischen Version) beruhen, heute keine Gültigkeit mehr besitzt.[4] Nach vorherrschender

1) vgl. Schmidt, K.: a.a.O., S. 51; Studenski, P.:a.a.O., S. 626 ff.; Colm,G.: The Corporation and the Corporate Income Tax in the American Economy, in: Essays in Public Finance and Fiscal Policy, New York 1955, S. 86 ff., hier S. 96 ff.; Woll, M: Should Corporations be Taxed as Such? in: How Should Corporations be Taxed? New York 1947, S. 31.

2) vgl. u.a. Groves,H.M.: Postwar Taxation and Economic Progress,New York and London 1946, S. 23; Buehler, A.G.:Public Finance, 3.Aufl.,New York, Toronto, London 1948, S. 538 ff.

3) Haller, H.: Die Steuern, a.a.O., S. 15 ff., bes. S. 23.

4) So z.B. Ritschl,H.: a.a.O.,S. 159 ff.; Mann,F.K.: Die Gerechtigkeit in der Besteuerung, a.a.O., S. 124; Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. II, 2. Halbbd., a.a.O., S. 12.

Auffassung stellen die Steuern im allgemeinen keine Gegenleistungen des Steuerzahlers für die ihm gewährten Vorteile dar; ein diesbezügliches Austauschverhältnis wird abgelehnt. Die Steuern sind vielmehr Zwangsabgaben, die dem Steuerzahler ohne besondere Gegenleistung nach Maßgabe seiner persönlichen Leistungsfähigkeit auferlegt werden. Das geht auch aus § 1 AO hervor.

Was die Rechtfertigung der Kst mittels des Äquivalenzprinzips anbelangt, so können wir nach den obigen Ausführungen noch folgendes hinzufügen. Das Argument, daß der Steuerpflichtige den Staat für die ihm gewährten "Privilegien" (Form der juristischen Person, Rechtsschutz etc.) zu entschädigen habe, kann keine Gültigkeit beanspruchen. "Wenn überhaupt etwas zu den 'allgemeinen' Aufgaben des Staates gehört, für die eine spezielle Entgeltlichkeit ausgeschlossen ist, so ist dies sicher das Schaffen und Aufrechterhalten einer Rechtsordnung."[1] Selbst wenn man diese Begründung ablehnen sollte, bleibt noch ein gewichtiger Einwand übrig, der sich nicht von der Hand weisen läßt: erstens kommen nicht nur die Kapitalgesellschaften, sondern auch die Personengesellschaften in den Genuß dieser staatlichen "Vorteile" und zweitens sind diese Leistungen sicherlich nicht gewinnabhängig. Auch wenn den Kapitalgesellschaften spezielle Leistungen zur Verfügung gestellt werden, sollten sie besser durch gewinnunabhängige Steuern gedeckt werden.[2] Aus diesen Feststellungen ergibt sich, daß das Äquivalenzprinzip zur Rechtfertigung der Kst nicht herangezogen werden kann.

---

1) Borkowsky, R.: Die Besteuerung der juristischen Personen, in: Wirtschaft und Recht, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik und Wirtschaftsrecht mit Einschluß des Sozial- und Arbeitsrechts, 5. Jg., Zürich 1953, S. 179.

2) vgl. dazu Borkowsky, R.: a.a.O., S. 178, 179; Musgrave, R.A.: The Theory of Public Finance, New York, Toronto, London 1959, S. 177, 178; Ruppe, H.G.: a.a.O., S. 126 ff.

bb) Leistungsfähigkeitsprinzip

Das zweite Fundamentalprinzip, das der Steuerbemessung zugrunde gelegt werden kann, ist wie erwähnt, das Leistungsfähigkeits- oder Opferprinzip. Nach der sog. "organischen" Staatsauffassung[1] stellt der Staat ein den einzelnen Staatsbürgern übergeordnetes Organ dar, dessen Aufgabe darin besteht, die wirtschaftliche und geistige Wohlfahrt seiner Mitglieder zu fördern.[2] Die hierzu erforderlichen Mittel werden von den einzelnen Staatsbürgern ohne Rücksicht auf den jeweiligen Leistungsempfang in dem Umfang erhoben, daß jeder ein gleich großes Opfer an privater Bedürfnisbefriedigung erleidet. Dieses Prinzip der Abgabenbemessung als Ausdruck einer gerechten Besteuerung kann heute als vorherrschend angesehen werden.[3] Es stellt sich nun die Frage, wie mittels des Leistungsfähigkeitsprinzips eine Begründung der Kst geliefert werden kann. Offensichtlich können die verschiedenen opfertheoretischen und sonstigen Versionen[4] für diesen Zweck nicht direkt herangezogen werden, weil sie alle subjektbezogen sind und Kapitalgesellschaften wirtschaftlich stets Objekte, niemals konsumierende Subjekte sind. Leistungsfähigkeit in diesem Sinne können immer

---

1) Neumark spricht von "organizistischer-kollektivistischer" Staatsauffassung; vgl. Artikel "Steuer", a.a.O., S. 96.

2) vgl. u.a. Haller,H.: Zur Problematik eines rationalen Steuersystems, a.a.O., S. 18; Gerloff, W.: Steuerwirtschaftslehre, a.a.O., S. 272.

3) So u.a. Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 39 ff.; Schulte,H.: a.a.O., S. 45; Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 13, 14; Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. II, 2. Halbbd., a.a.O., S. 12; a.M. Neumark, F.: Grundsätze der Besteuerung...,a.a.O., S. 47 ff.; Hedtkamp,G.: Das ökonomisch rationale Steuersystem, a.a.O., S. 234 ff.; Ruppe,H.G.: a.a.O., S. 127 ff.

4) Musgrave, R.A.: a.a.O., S. 90 ff.; Ruppe,H.G.: a.a.O., S. 128 ff.

nur Subjekte, niemals Objekte besitzen.[1] Zur Rechtfertigung der Kst können aufgrund dessen nur Leistungsfähigkeitsüberlegungen Eingang finden, die dem subjektiven Charakter dieses Prinzips Rechnung tragen.

(1) Das Argument von der besonderen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaften

Seit den Anfängen der Sonderbesteuerung der Kapitalgesellschaften wird die Ansicht vertreten, daß Kapitalgesellschaften wirtschaftlich leistungsfähiger oder steuerkräftiger seien als Personengesellschaften. So schreibt z.B. Strutz: "Eine doppelte Besteuerung desselben Steuerobjekts kann sehr wohl zulässig sein, wenn dieses eben ein besonders steuerkräftiges ist."[2] "Ins Steuerrechtliche übersetzt heißt das: die Einkommensteile, die aus Aktiengesellschaften stammen, rechtfertigen die Annahme einer objektiv höheren Leistungsfähigkeit."[3] Die Kst hat den Zweck, die in den Kapitalgesellschaften mit den Anteilseignern verbundene gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit steuerlich zu erfassen. Die Kst dient also dazu, das Einkommen der Anteilseigner aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vorauszubelasten.

---

1) So auch Cosciani, C.: The Effects of Differential Tax Treatment...,a.a.O., S. 11o; a.M. Neumark, der neben der persönlichen Leistungsfähigkeit auch eine sachliche Leistungsfähigkeit kennt; vgl. Neumark, F.: Zum Problem der Klassifikation der Steuerformen, in: Beiträge zur Geld- und Finanztheorie. Wilhelm Gerloff zum 7o. Geburtstag, Hrsg. von F. Neumark und H. Sauermann, Tübingen 1951, S. 61 ff., hier S. 69.

2) Strutz, G.: Die Neuordnung der direkten Staatssteuern in Preußen, a.a.O., S. 121.

3) Bredt, J.V.: Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Leipzig 1912, S. 114; ebenso Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 173.

Fragt man nach den wirtschaftlichen Gründen, welche die Annahme einer höheren Leistungsfähigkeit (und damit die Kst) rechtfertigen, werden in der Literatur folgende Ausführungen gemacht: "Infolge der beschränkten Haftung, der begrenzten Einzahlungspflicht, der Kleinheit und der leichten Übertragbarkeit der einzelnen Anteile, der Möglichkeit der späteren Kapitalerweiterung, des dauerhaften, vom Schicksal der Anteilsinhaber unabhängigen Bestandes und der damit verbundenen höheren Kreditfähigkeit hat die Unternehmung einer juristischen Person Entwicklungs- und Entfaltungsmöglichkeiten, die eine steuerliche Mehrbelastung sehr wohl rechtfertigen."[1] Im folgenden werden die wichtigsten Argumente daraufhin untersucht, ob mit ihnen eine Sonderbesteuerung kapitalgesellschaftlicher Gewinne begründet werden kann.

(a) Das Argument von der "höheren Kreditfähigkeit" der Kapitalgesellschaften

Schon die Begründung zum Entwurf des KStG 192o führt aus, daß ein Vorteil der Kapitalgesellschaften, der dem Einzelwirtschafter nicht in gleichem Maße erreichbar sei, in der bedeutenden Verstärkung der Kreditfähigkeit[2] liege, die eine Folge der fast unbeschränkten Kapitalerweiterungsmöglichkeit sei.[3] "Gemeint ist vermutlich, daß

---

1) EFZ, a.a.O., S.3o; so auch die Begründung zum Entwurf des KStG 192o,a.a.O., S. 14 ff.;Dinglinger,F.:a.a.O.,S.14off; Evers,R.:Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz,a.a.O.,S.28; Popitz,J.: Artikel "Körperschaftsteuer",a.a.O., S. 897; Hubacher,R.:Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Unternehmungsformen, Bern 1954,S. 8o; Troeger-Ausschuß, a.a.O., S. 66; Nöll von der Nahmer,R.:Lehrbuch der Finanzwissenschaft,Bd. II, a.a.O., S. 141.

2) Gemeint ist wohl Kreditwürdigkeit,nicht Kreditfähigkeit; vgl. dazu Mellerowicz,K. und Jonas,H.:Bestimmungsfaktoren der Kreditfähigkeit,2.Aufl., Berlin 1957,S.6;bes. aber Schultz,R.: Die Bedeutung der Unternehmungsform für die Kreditwürdigkeit,Diss. FU Berlin 1966, S. 13 ff., der die Unterscheidung Kreditfähigkeit/Kreditwürdigkeit ablehnt.

3) vgl. Begründung zum Entwurf des KStG 192o, a.a.O.,S.14 ff.; so auch Keller,Th.: Probleme der Besteuerung der AG, in: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 91.Jg. 1955, S. 427; Laufenburger,H.:a.a.O., S. 493.

mit Vergrößerung der Haftungsmassen die mögliche Fremdfinanzierung nicht nur proportional, sondern überproportional wächst."[1] Richtig ist, daß mit den Rechtsformen der Kapitalgesellschaften (vor allem der AG) erstmals im großen Stil die Möglichkeit geschaffen wurde, Kapitalien größten Ausmaßes zusammenzuballen. Große Kapitalmengen ermöglichen ihrerseits eine betriebswirtschaftlich erwünschte Risikostreuung und einen Risikoausgleich durch Errichtung von Zweigniederlassungen, Angliederung von Unternehmungen, Unternehmungszusammenschlüssen etc.[2] "Die Möglichkeit zum Risikoausgleich wächst progressiv mit dem Kapital."[3] Die Voraussetzung für eine Kreditgewährung ist folglich umso größer, je mehr Eigenmittel einer Gesellschaft zur Verfügung stehen.[4] Das gilt jedoch unabhängig von der Rechtsform für jede große Haftungsmasse. Durch die Gleichung "Kapitalgesellschaft = große Haftungsmasse" wird nur ein Teil der Lebenswirklichkeit erfaßt.[5] Auf der einen Seite bleiben Kapitalzusammenballungen großen Ausmaßes, die nicht die Rechtsform der Kapitalgesellschaften tragen, von der Sondersteuer frei,

---

1) Stützel, W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, a.a.O., S. 138.

2) vgl. bes. Findeisen, F.: Die Unternehmungsform als Rentabilitätsfaktor, a.a.O., S. 34 ff. u. 90; Stützel,W.: Aktienrechtsreform und Eigentumsbildung, in: Die Aussprache, 9.Jg. 1959, S. 234 ff.

3) Findeisen,F.: Die Unternehmungsform als Rentabilitätsfaktor, a.a.O., S. 36.

4) vgl. dazu Prion,W.: Selbstfinanzierung der Unternehmungen, Berlin 1931, S. 13; Gutenberg, E.: Artikel "Finanzierung und Sanierung", in: HdB, 2.Aufl., 1. Bd., Stuttgart 1938, spricht auf Sp. 1749 in diesem Zusammenhang von der "Garantiefunktion" des Beteiligungskapitals für das Gläubigerkapital.

5) So Stützel,W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, a.a.O., S. 138; Castan betont, daß die Kreditwürdigkeit allenfalls indirekt durch die Rechtsform beeinflußt werde; vgl. Castan, E.: Rechtsformen der Betriebe, Stuttgart 1968, S. 28.

auf der anderen Seite stimmt es auch nicht mit der Wirklichkeit überein, daß alle Kapitalgesellschaften kreditwürdiger seien als Personengesellschaften. Diese Behauptung gilt in erster Linie für Publikumsgesellschaften. Für die typische GmbH trifft sie jedoch nicht zu: "Sie ist wegen der Beschränkung der Haftung auf das Stammkapital in der Regel weniger kreditwürdig als die OHG."[1)]

Selbst wenn man diese Gegenargumentation nicht gelten lassen möchte, muß man zugestehen, daß die Besteuerung des Gewinns der Kapitalgesellschaften nicht die richtige Form ist, um diesen Vorteil der Kapitalgesellschaften steuerlich zu erfassen. Wenn man schon die erhöhte Kreditwürdigkeit des Großkapitals steuerlich berücksichtigen möchte, so kann dies nur in Form einer progressiven Vermögensteuer mit dem Kapital als Bemessungsgrundlage, nicht aber mittels einer Gewinnsteuer erfolgen.[2)] Zum einen fördern unterschiedliche Steuersätze für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne die Anhäufung von Haftungsmassen in den Gesellschaften selbst, zum anderen hängt die Höhe der Vorausbelastung vom Umfang der Gewinnausschüttung ab.

(b) Das Argument von der "größeren Wirtschaftlichkeit" der Kapitalgesellschaften

Vielfach wird behauptet, daß ein weiterer Vorteil der Rechtsform der Kapitalgesellschaft (AG und GmbH) in der

---

1) Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 77; so auch Findeisen, F.: Die Unternehmungsform als Rentabilitätsfaktor, a.a.O., S. 127; Waldmann, N.J.W.: a.a.O., S. 417.

2) So Stützel,W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, a.a.O., S. 138; Engels,W.: Reformbedürftige Körperschaftsteuer, a.a.O., S. 1305.

intensiven Kapitalausnutzung[1], bzw. in der durch die Kapitalanhäufung gesteigerten "Wirtschaftlichkeit" liege.[2]

Unklar ist hier, was die Begründung unter "Wirtschaftlichkeit" versteht. Der Ausdruck kann einmal bedeuten, daß Kapitalgesellschaften eine größere Kapitalrentabilität erzielen als Personengesellschaften. Der Begründung ist insoweit beizupflichten, als größerer Kapitaleinsatz normalerweise auch die Rentabilität steigert. Das geht aus mehreren im Ausland vorgenommenen Untersuchungen hervor.[3] Die gilt aber wiederum unabhängig von der Rechtsform für alle Gesellschaftsformen. Die Behauptung, daß alle Kapitalgesellschaften groß und alle Personengesellschaften klein[4] seien, stimmt mit der Wirklichkeit nicht überein. So waren z.B. 1960 von den 136 (allerdings nicht nur nach dem Kapital) größten deutschen Unternehmungen 14 Nichtkapitalgesellschaften,[5]

---

1) vgl. z.B. Knur,A.: Unternehmungsformen und Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des Steuerneuordnungsgesetzes, in: Festschrift für Walter Schmidt-Rümpler, Karlsruhe 1957, S. 326 ff.; FamAG, a.a.O., S. 37, 38.

2) Begründung zum Entwurf des KStG 1920,a.a.O.

3) So kommt das EFZ-Gutachten auf S. 129 zu folgenden Rentabilitätszahlen:

Rendite des Eigenkapitals

Kapitalstufen	Reingewinn in % des Kapitals
bis 5 000	4,0
50 000 - 100 000	5,4
100 000 - 1 Mio	5,4
1 Mio und mehr	6,7

vgl. dazu auch Stekler, H.O.: Profitability and Size of Firm, Berkeley 1963, bes. S. 26 ff.

4) So tatsächlich Pohmer, D.: Zur Abstimmung des Steuersystems auf die Wirtschaftsordnung, in: FA, N.F., Bd. 15 1954/55, S. 384; Colm, G.: The Corporation and the Corporation Income Tax ..., a.a.O., S. 104.

5) Cassier, S.C.: a.a.O., S. 34.

von den 956 (nach dem Umsatz) größten Unternehmungen hatten 217 die Rechtsform der Personengesellschaft (KG, OHG, Einzelunternehmung).[1)]

Außerdem hatten 1965 43,1 % der Körperschaftsteuerpflichtigen einen steuerlichen Gewinn von weniger als 12 ooo DM.[2)] Läßt man obige These hingegen gelten, ist wiederum nicht einzusehen, warum kapitalgesellschaftliche Gewinne zweimal besteuert werden sollen. "Hier wird doch der größeren finanziellen Leistungsfähigkeit bereits durch eine progressive Einkommensteuer Rechnung getragen."[3)]

Der Ausdruck "Wirtschaftlichkeit" in der Begründung kann aber zum andern auch bedeuten, daß Kapitalgesellschaften infolge der Kapitalzusammenballung in der Lage sind, billiger zu produzieren als Personengesellschaften.[4)] Mit diesem Argument steht es nicht viel besser als mit dem vorhergehenden. "It is true that the companies, so far as they are large undertakings, can benefit by the reduction of costs and if they find themselves in competitive conditions they can sell their products cheaper, thus bringing about an appreciable reduction in the number and capacity of small and mediumsized undertakings, or if they find themselves in conditions of monopoly they can increase their own profits. But then the question becomes one of contrast between large and small undertakings and not between the different legal forms which the under-

---

1) vgl. Hueck,A.: Gesellschaftsrecht, 13. Aufl., München und Berlin 1965, S. 117; vgl. auch Kruk,M.: Die 1oo größten deutschen Unternehmen, in: FAZ vom 14.11.1964.

2) WiSta, Jg. 1968, S. 341.

3) Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre,Bd.I, a.a.O., S. 77; ebenso Antoni, G.:a.a.O., S. 1o13; Helpenstein,F.: Die Funktion der Unternehmung,...,a.a.O., S. 239.

5) Wir möchten an dieser Stelle darauf hinweisen, daß die Beachtung des Wirtschaftlichkeitsprinzips bei der Produktion eine notwendige, aber (wegen des Markteinflusses) nicht hinreichende Bedingung für die Gewinn- bzw. Rentabilitätsmaximierung ist.

takings may assume;...".[1] Zudem besteht bei dem gegenwärtigen Stande der Technik "kein Anlaß anzunehmen, daß sich arbeitsorganisatorische und fertigungstechnische Fortschritte nur auf größere Betriebe beschränken."[2]

Zusammenfassend können wir feststellen, daß mit den beiden Versionen des Wirtschaftlichkeitsarguments die Kst nicht gerechtfertigt werden kann.

(c) Das Argument vom Vorteil der Haftungsbeschränkung der Kapitalgesellschaften

Der Tenor dieses Rechtfertigungsversuches lautet folgendermaßen: "Die Aktiengesellschaften und deren Aktionäre befinden sich in einer weit günstigeren Lage als die Privaten, denn sie haben nur mit ihrem Aktienkapital, wenn etwa die Gesellschaft verschuldet ist, zu haften, während der gewöhnliche Private mit seinem letzten Heller für seine Schulden aufkommen muß."[3] Das bedeutet nichts anderes, als daß das Einkommen aus Kapitalgesellschaften eine größere wirtschaftliche (und damit steuerliche) Leistungsfähigkeit verbürge, weil es angeblich mit einer geringeren Risikobelastung erzielt werde. "Ein solches

---

1) Cosciani,C.: The Effects of Differential Tax Treatment,a.a.O., S. 11o, 111; so auch Hirsch,H.:a.a.O., S. 428; Benzing,H.: Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung der stillen Rücklagen bei der Umwandlung, Diss. Saarbrücken 1966, S. 124.

2) Gutenberg,E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1: Die Produktion, a.a.O., S. 419.

3) Prot. 11 der ersten hessischen Kammer vom 11.12.1883, S. 267, zit. nach Hecht,F.: a.a.O., S. 53, 54; so auch Dinglinger,F.: a.a.O.,S. 14o; Dornemann,R.: Reformfragen der Unternehmungsbesteuerung, in: FA, N.F., 11.Jg. 1949, S. 362; Strickrodt,G.: Probleme der Doppelbesteuerung, in: Die Aussprache, 4. Jg. 1954, S. 54.

vermindertes Risiko liegt sicherlich vor, doch dürfte es unmöglich sein anzugeben, ob und in welchem Umfang dadurch die Bedürfnisbefriedigung, die ja durch die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beschnitten werden soll, tangiert wird."[1] Die Risikobelastung verteilt sich außerdem nicht nach Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, sondern ist von Branche, Produktionsstruktur, konjunktureller Lage etc. abhängig. Selbst wenn man mit den Befürwortern dieses Arguments übereinstimmen sollte, so ist es doch ein schwerer Systemfehler, daß die beschränkte Haftung der Kommanditisten einer KG nicht ebenfalls einer Sonderbesteuerung unterliegt.[2] Zudem stellt es nach HALLER eine große Inkonsequenz dar, daß die Zusatzbelastung nur die ausgeschütteten Gewinne trifft, bzw. von der Ausschüttungsquote abhängt. "Die Zusatzbelastung müßte ... das gesamte Körperschaftseinkommen treffen und nicht nur dessen ausgeschütteten Teil",[3] weil sich ja das verminderte Risiko auf den Gesamtgewinn erstreckt.[4]

In diesem Zusammenhang verdient auch der Rechtfertigungsversuch von D. POHMER eine Erwähnung, daß die Haftungsbeschränkung in einer auf die Risikofreudigkeit der Unternehmer aufgebauten Wirtschaftsordnung einen Fremdkörper darstelle und die Kst als eine "Quasi-Konzessionsgebühr"

---

1) Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 174; vgl. Hirsch,H.: a.a.O., S. 425.

2) a.M. Knur, der diesem Argument vor allem mit der im Steuerrecht vorherrschenden typisierenden Betrachtungsweise entgegentritt; Knur,A.: a.a.O., S. 327 ff.

3) Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 174.

4) Das Bundesverfassungsgericht hat ausdrücklich darauf hingewiesen, daß die Kst nicht als Sonderabgabe für den Vorteil der Haftungsbeschränkung der Gesellschaften zu verstehen sei; vgl. U v. 24.1.1962 - 1 BvR 845/58, BStBl. 1962 I, S. 500, hier S. 505.

für diesen Vorteil der Kapitalgesellschaften zu betrachten sei.[1)2)] U.E. hat das Institut der Haftungsbeschränkung in der heutigen Wirtschaftsordnung sehr wohl dort eine Berechtigung, wo die Anteilseigner das Risiko nicht mehr beherrschen (und von ihnen folglich auch nicht mehr die volle Risikentragung gefordert werden kann). Bei einem etwaigen Mißbrauch der Haftungsbeschränkung sollte der Ausgleich nicht auf steuerlichem Gebiet (i.S. einer Ordnungsteuer), sondern auf gesellschaftsrechtlichem Gebiet gesucht werden.[3)4)]

Die Argumente von der gesteigerten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaften haben sich nicht als genügend stichhaltig erwiesen, um eine doppelte Belastung der kapitalgesellschaftlichen Gewinne zu rechtfertigen. Diese Einstellung gilt es bei der Beurteilung des nächsten Begründungsversuchs im Augen zu behalten.

---

1) Pohmer, D.: Konzentration. Zwei Erwiderungen, in: Die Aussprache, 9. Jg. 1959, S. 75; derselbe, Zur Abstimmung des Steuersystems auf die Wirtschaftsordnung, a.a.O., S. 386 ff.; folgerichtig fordert Pohmer auf S. 391 auch die Vorausbelastung des Einkommens der Kommanditisten; vgl. auch Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen, a.a.O., Sp. 936.

2) Ähnlich Ruppe mit seinem Konzept von der Wettbewerbsneutralität i.S. einer gleichen steuerlichen Behandlung gleichgelagerter materieller Haftungsverhältnisse; vgl. Ruppe, H.G.: a.a.O., S. 165 ff.

3) So Lehmann, Heinrich: Gesellschaftsrecht, a.a.O.,S.54; Tretner, C.-H.: Wettbewerbsneutrale Gewinnbesteuerung, Köln und Opladen 1963, S. 87; Benzing,H.: a.a.O., S. 13o ff.; Schmidt, H.M.: Die Besteuerung der beschränkten Haftung der GmbH? in: RdSchfGmbH, 49. Jg. 1958, S. 51; Ruppe,H.G.: a.a.O., S. 171.

4) Den Vorteil der Haftungsbeschränkung im Konkursfall zu sehen, heißt den Bogen der typisierenden Betrachtungsweise zu überspannen, weil dieser "Vorteil" nur für einen Bruchteil der Kapitalgesellschaften zutrifft; außerdem können auch bei Personengesellschaften im Konkursfall Teile des Vermögens dem Zugriff der Gläubiger entzogen werden.

(2) Das Argument von der Vorbelastung fundierten Einkommens

Das Differentiationsprinzip der Einkommensbesteuerung geht von der Auffassung aus, daß sog. fundiertes Einkommen dem Bezieher eine größere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vermittle als als gleich großes unfundiertes Einkommen.[1] Die qualitative Einteilung des Einkommens enthält am einen Ende der Skala reines Kapitaleinkommen, am anderen reines Arbeitseinkommen. Das Einkommen zwischen diesen beiden Extrempunkten besitzt je nach dem Anteil des Arbeitsmoments einen unterschiedlichen Fundierungsgrad (sog. "gemischtes" Einkommen). Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung fundierten bzw. unfundierten Einkommens wird u.a. damit begründet, daß das Kapitaleinkommen sicherer und dauerhafter sei als Arbeitseinkommen, daß Bezieher fundierten Einkommens ihr Gesamteinkommen durch zusätzliche Arbeit erhöhen können, daß Bezieher unfundierten Einkommens (im Gegensatz zum Bezieher fundierten Einkommens) für Vorsorgezwecke Rücklagen bilden müssen etc.[2] Bei der weiten Verbreitung, die die sog. Fundustheorie in der Finanzwissenschaft gefunden hat, ist es nicht verwunderlich, daß sie auch (in verschiedenen Versionen) zur Begründung der Doppelbelastung herangezogen wurde.

---

1) vgl. Eichhorn,W.: Die Höherbelastung fundierter Bezüge durch direkte Staatssteuern unter besonderer Berücksichtigung der einzelnen Kantone der Schweiz, Jena 1910, S. 5 ff.; Helpenstein, F.: Stellung und Wesen der Gewerbesteuer im deutschen Steuersystem, Leipzig 1926, S.3;Amonn,A.: Grundsätze der Finanzwissenschaft, Teil 2, Bern 1953, S.100.

2) Eine Aufzählung dieser und ähnlicher Argumente findet sich bei Neumark, F.: Probleme und Methoden einer qualitativen Differenzierung (Differentiation) der steuerlichen Einkommensbelastung, in: Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961, S. 391 ff. hier S. 393 ff.; Moll, B.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1930, S. 395 ff.

So wird behauptet, Einkommen aus Kapitalgesellschaften sei reines Kapitaleinkommen,[1] bzw. hätte infolge der oben erläuterten Vorteile der Kapitalgesellschaften einen (in der Dauer und Sicherheit dieser Quelle zum Ausdruck kommenden) höheren Fundierungsgrad als Einkommen aus anderen Unternehmungsformen;[2] oder es wird die Ansicht vertreten, "that the corporate income tax does represent a progressive element in the tax system because it is paid mainly by rich people."[3] Alle diese Argumente können kurz abgetan werden. Neben Abgrenzungsschwierigkeiten bezüglich Kapital- und Arbeitseinkommen und dem Hinweis, daß reines Kapitaleinkommen überwiegend nur bei Publikumsgesellschaften gegeben ist, kann außerdem noch eingewendet werden, daß reines Kapitaleinkommen auch aus anderen Gesellschaftsformen bezogen werden kann. Darüberhinaus dürfte die Vorbelastung wiederum nicht von der Höhe der Ausschüttungen abhängen. Wie später gezeigt wird, können nämlich die Großaktionäre die Doppelbelastung durch

---

1) vgl. Lehmann,Helmut, Einkommensteuer und Aktiengesellschaft, a.a.O., S. 67; ähnlich Classen, K.: Umbau der Betriebsbesteuerung. Die Besteuerung des Betriebsgewinnes und des Leistungsaufwandes der wirtschaftlichen Unternehmungen, Köln 1950, S. 18 ff.;
hier verdient das Argument TESCHEMACHERS eine Erwähnung, die Kst stelle ein Mittel zur Vorbelastung unverdienter Unternehmergewinne der Anteilseigner dar; vgl. Teschemacher,H.: Artikel "Einkommensteuer", in: HdF, 2. Bd., Tübingen 1927, S. 71 ff.; zur Kritik vgl. Lampe, A.: Artikel "Körperschaftsteuer", a.a.O., S. 633.

2) Maas, W.: a.a.O., S. 56 ff., bes. S. 70; Lehmann, Helmut: Einkommensteuer und Aktiengesellschaft, a.a.O., S. 80 ff., bes. S. 84.

3) Groves, H.M.: Personal versus Corporate Income Texes, in: The American Economic Review, Vol. XXXVI 1946, Papers and Proceedings, S. 241 ff., hier S. 242.

Thesaurierung der Gewinne umgehen, während die Kleinaktionäre (the poor people) der Doppelbelastung kaum ausweichen können. Schließlich und endlich kann gesagt werden, daß die Fundustheorie aus verschiedenen Gründen, die hier nicht näher erläutert werden müssen, heute überwiegend abgelehnt wird.[1)]

(3) Leistungsfähigkeit i.S. von "sozialer Nützlichkeit" des Einkommens und der Gewinne

GOODE lehnt die üblichen Interpretationen des Leistungsfähigkeitsprinzips als zu akademisch ab. Ausgehend von einer Abart des Differentiationsprinzips macht er die "social usefulness" zum Merkmal der Leistungsfähigkeit, einem sowohl moralischen als auch (angeblich) wirtschaftlichen Kriterium. "Ability to pay taxes then, means possession of income or wealth that has in its probable origin and use a low order of social priority, which is socially less useful than other private income or wealth."[2)] Maßstab der "social usefulness" sind Herkunft, Empfänger, Verwendung etc. von Gewinnen und Einkommen. Zur Rechtfertigung der Kst führt Goode an, daß "a large part of corporate profits and dividends has a lower order of social usefulness than the income that would be taken by likely alternative taxes.[3)] Diese Begründung basiert auf nicht beweisbaren Behauptungen und muß deshalb abgelehnt werden.[4)]

---

1) so z.B. Neumark,F.: Probleme und Methoden einer qualitativen Differenzierung...,a.a.O., S. 395 ff.; Keller,Th.: Mehr Steuergerechtigkeit, in: Zukunftsaufgaben in Wirtschaft und Gesellschaft, Zürich und St. Gallen 1963, S. 213 ff., hier S. 221, 222; Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 89, 9o.

2) Goode, R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 34.

3) derselbe, S. 37 und 35.

4) Ähnlich Schmidt, K.: Zur Reform der Unternehmungsbesteuerung, a.a.O., S. 39.

b) Die Begründung der Doppelbelastung mit den Grundsätzen der Steuerverteilung

Die Grundsätze der Steuerlastenverteilung beinhalten eine Aussage über die Verteilung der Steuerlast, die den einzelnen Steuerpflichtigen im Verhältnis zueinander auferlegt wird. Die Prinzipien der Steuerbemessung und -verteilung überschneiden sich zwar vielfach, haben aber bei der Betrachtung des Zulässigkeitsproblems trotzdem eine selbständige Bedeutung. Vornehmlich die Grundsätze der Steuerlastenverteilung sind Ausfluß des obersten Prinzips der Besteuerung, dem Gerechtigkeitspostulat.[1] Hier lassen sich zwei verschiedene Verteilungsprinzipien unterscheiden: Die Allgemeinheit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

ba) Allgemeinheit der Besteuerung

Mit dem Aufkommen demokratischer Staatsauffassungen wird die Forderung vertreten, "daß jeder, der überhaupt dazu imstande ist, ohne Ansehen der Person Steuern entrichte."[2] Dieses Prinzip kann aber allein die Frage nicht beantworten, wieviel Steuern die einzelnen Steuerpflichtigen zu entrichten haben. VON EHEBERG vertritt die Ansicht, daß das Postulat der Allgemeinheit der Besteuerung auch auf alle Arten juristischer Personen Anwendung findet.[3]

---

1) Ablehnend: Mann, F.K.: Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, 124. Bd. 1926, S. 3o ff.; derselbe, Die Gerechtigkeit in der Besteuerung, a.a.O., S. 112 ff.; a.M.: Keller, Th.: Mehr Steuergerechtigkeit, a.a.O., S. 213 ff.

2) v. Eheberg, K.Th.: Finanzwissenschaft, 16./17. Aufl., Leipzig und Erlangen 1923, S. 186; vgl. Mann, F.K.: Die Gerechtigkeit in der Besteuerung, a.a.O., S. 126 ff.

3) v. Eheberg, K.Th.: Finanzwissenschaft, 16./17. Aufl., a.a.O., S. 187.

Dieser Rechtfertigungsgrund kann nach unseren Ausführungen über das wirtschaftliche Wesen der Kapitalgesellschaften keine Gültigkeit mehr beanspruchen. Wirtschaftlich gesehen sind Kapitalgesellschaften stets Objekte und nie Subjekte; für eine Sonderbesteuerung juristischer Personen bietet dieses Postulat folglich keinen Anhaltspunkt.[1)]

bb) Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Dieses Prinzip beinhaltet die Forderung, "daß gleiche wirtschaftliche Tatbestände gleichmäßig steuerlich belastet werden (sollen)."[2)] Nach herrschender Auffassung ist diese Forderung dann erfüllt, wenn alle Steuerpflichtigen nach ihrer individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden.[3)] Folgende Versionen von Gleichmäßigkeitsüberlegungen spielen bei den Rechtfertigungsversuchen der Kst eine Rolle:

(1) Das Argument vom Vorsprung der Kapitalgesellschaften im nationalen Konkurrenzkampf

In der Begründung zum Entwurf des KStG 192o heißt es hierzu: "Endlich aber darf nicht übersehen werden, daß die Erwerbsgesellschaften sich auch zu so übermächtigen Wettbewerbern der privaten Einzelwirtschaften entwickelt

---

1) vgl. dazu die ergänzenden Bemerkungen im nächsten Abschnitt.

2) Wöhe,G.:Betriebswirtschaftliche Steuerlehre,Bd.I,a.a.O., S.7; Paulick,H.:Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - Sein Inhalt und seine Grenzen, in:Probleme des Finanz- und Steuerrechts.Festschrift für O. Bühler,Hrsg.von A. Spitaler,Köln 1954, S.121 ff.;Hirsch,H.:a.a.O.,S. 423.

3) So jedenfalls: Wacke,G.: Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit,in: StuW,XXIV.Jg. 1947,Teil I, Sp. 21 ff.,hier Sp.36; Paulick,H.:a.a.O.,S.133 u.168;Gutachten Reform direkter Steuern,a.a.O.,S.13,14; Schmölders,G.:Organische Steuerreform, a.a.O.,S.23.

haben, daß die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der letzteren unbedingt einen Ausgleich auf steuerlichem Gebiet erfordert. Die Freilassung der Gesellschaften von einer Besteuerung ihres Einkommens würde die Übermacht der Kapitalansammlung noch mehr steigern.[1] Die Kst soll also dazu dienen, die "Wettbewerbsverfälschungen" zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften infolge der Vorteile der letzteren zu beseitigen und die Wettbewerbslage wieder herzustellen. Nach unseren Erörterungen der besonderen Vorteile der Kapitalgesellschaften reicht dieses Argument allenfalls zu einer progressiven Vermögensbesteuerung von Großunternehmen (ohne Rücksicht auf die Rechtsform) aus, nicht aber zu einer besonderen Gewinnbesteuerung der Kapitalgesellschaften.[2] Ganz abgesehen davon, daß die Doppelbelastung in der Vergangenheit nicht immer eine Mehrbelastung der Kapitalgesellschaften bedeutete und deren Zunahme - insbes. der Gesellschaften mbH - nicht verhindern konnte.[3]

Außerdem konkurrieren im Wettbewerb nicht unterschiedliche Rechtsformen miteinander, sonder Unternehmungen (ohne Rücksicht auf die Rechtsformen). Hinter der ganzen Argumentation steckt u.E. nichts anderes als eine Aversion gegen das sog. "anonyme" Kapital.

---

1) vgl. Begründung zum Entwurf des KStG 192o, a.a.O., S. 15; so auch Dinglinger, F.: a.a.O., S. 14o ff.; Troeger-Denkschrift a.a.O., S. 11; Knur, A.: a.a.O., S. 327; Nöll von der Nahmer, R.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, a.a.O., S. 141.

2) vgl. Stützel, W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, a.a.O., S. 138.

3) so auch Wöhe, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 77, 78.

(2) Das Argument von der Erfassung thesaurierter Gewinne

"Würde man bloss die Dividende besteuern", heißt es des öfteren, "so würden dadurch die für den Reservefonds und zur Schuldentilgung verwendeten Beiträge freigelassen, somit Einkommensteile, von welchen dem einzelnen Steuerpflichtigen keinerlei Abzug gestattet sei; derselbe würde somit alsdann gegenüber den Aktiengesellschaften in Nachteil versetzt sein."[1)]

Deshalb müßten die Kapitalgesellschaften gesondert besteuert werden. Angesichts der hohen Rücklagen in vielen Kapitalgesellschaften kann die These Dietzels, daß der Ertrag ein Durchlaufposten sei, nach dessen Verteilung an die Anteilseigner in der Gesellschaft nichts mehr übrig bleibe, heute keine Gültigkeit mehr beanspruchen.[2)]

Eine Freilassung der Kapitalgesellschaften von jeglicher Besteuerung würde einen Verstoß gegen das Gleichmäßigkeitsprinzip bedeuten, weil Anteilseigner von Personengesellschaften sowohl den einbehaltenen als auch den ausgeschütteten Gewinn zu persönlichen Sätzen versteuern müssen. Die Kst auf thesaurierte Gewinne (undistributed profits) stellt deshalb einen Ersatz für die Est der Anteilseigner auf diese Beträge unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit dar. Darin wird heute allgemein die Funktion der Kst gesehen.[3)] Wohlgemerkt, die Begründung

---

1) vgl. Hecht, F.: a.a.O., S. 48; ähnlich: Trachsler,M.: a.a.O., S. 89; Nöll von der Nahmer, R.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, a.a.O., S. 141.

2) vgl. dazu S. 73.

3) So u.a. Helpenstein, F.: Die Funktion der Unternehmung ...,a.a.O., S. 239; Bickel,W.: Artikel "Körperschaftsteuer", a.a.O., S. 42; Bauer, S.: Verfassung und Doppelbesteuerung, a.a.O.,S. 4oo; Hirsch,H.: a.a.O.,S. 423 und 427;Jecht,H.: Probleme der Einkommensteuerreform,Göttingen 1948, S. 55.

reicht nur aus, um die unverteilten Gewinne von Kapitalgesellschaften zu erfassen, nicht hingegen den Gesamtgewinn. Damit scheidet dieses Argument zur Rechtfertigung der Doppelbelastung aus.

(3) Doppelbelastung infolge des internationalen Konkurrenzkampfes

Dieser Begründungsversuch schließt sich eng an den vorhergehenden an. Man dürfe die Kapitalgesellschaften von einer Besteuerung nicht freilassen, wird ausgeführt, weil sonst die Möglichkeit bestünde, "daß ausländische Aktionäre den Inlandmarkt zum Schaden inländischer Unternehmer ausbeuten",[1] bzw. sei die Besteuerung von Gewinnen, die an Ausländer gehen, in der Gesellschaft selbst viel leichter durchzuführen, als es mittels der Est der beschränkt Steuerpflichtigen geschehe.[2] Vor allem dem ersten Argument liegt die Angst vor einer "Überfremdung" zugrunde.

Es kann aber auch hier wiederum nur die Forderung nach der gleichmäßigen steuerlichen Behandlung der steuerpflichtigen in- und ausländischen Anteilseigner, nicht aber Doppelbelastung, abgeleitet werden. Diese Schlußfolgerung gilt im Grunde genommen auch für das obige zweite Argument. Zudem bietet die jetzige Körperschaftbesteuerung vielen ausländischen Anteilseignern bzw. Muttergesellschaften heute steuerliche Vorteile gegenüber inländischen Konkurrenten.[3]

---

1) Strutz,G.: Buchbesprechung zu Fuisting,B.: Die Preussischen direkten Steuern, a.a.O., S. 488; so auch Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 3.Nov. 189o, a.a.O., S.272; Lademann, :Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen bei natürlichen und nicht-physischen Personen, in: DStZ,14.Jg. 1925,Sp.25o ff.,hier Sp. 253.

2) Lotz,W.:Finanzwissenschaft,2.Aufl.,Tübingen 1931,S.5o7.

3) vgl. dazu S. 122

c) Die Begründung der Körperschaftsteuer mit Steuerverwaltungsprinzipien

Die Grundsätze der Steuerverwaltung beziehen sich auf die technische und administrative Ausgestaltung der Besteuerung. Sie können nur insoweit Gültigkeit beanspruchen, als sie nicht mit anderen Postulaten kollidieren.

Manche Vertreter der Finanzwissenschaft nehmen Steuerverwaltungsprinzipien zur Rechtfertigung der Sonderbesteuerung in Anspruch, wenn sie darauf hinweisen, daß vom Standpunkt des Fiskus aus der Gesellschaftsgewinn infolge der Publizität bei der Gesellschaft leichter zu erfassen sei als nach der Verteilung an die einzelnen Anteilseigner; darüberhinaus wird ausgeführt, daß die Besteuerung der Kapitalgesellschaften in einem hochkapitalistischen Lande besonders hohe Steuererträge brächte.[1] COLM bezeichnet diesen Rechtfertigungsgrund der Kst als "cynical rule of taxation".[2]

Selbst wenn man das Argument von der steuertechnischen Zweckmäßigkeit bei dem heutigen hohen Organisationsstand bei Finanzverwaltung, Banken und Gesellschaften noch gelten läßt, kann aus der Begründung aber nur das Plädoyer zugunsten einer einmaligen Belastung des Gewinns - nicht aber Doppelbelastung - herausgelesen werden. Steuertechnische Zweckmäßigkeitsüberlegungen

---

1) vgl. Popitz,J.; Artikel "Körperschaftsteuer", a.a.O., S. 897; Feitelberg,D.: a.a.O., S. 21, 22; Wagner,A.: Die Reform der direkten Staatsbesteuerung...,a.a.O., S. 67o f.; Buehler,A.G.: Public Finance, a.a.O., S. 538; Nöll von der Nahmer, R.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, a.a.O., S. 141.

2) Colm, G.: The Corporation and the Corporate Income Tax, a.a.O., S.96; Goode,R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 27 ff.

müssen aber dann zur Seite geschoben werden, wenn sich dadurch - wie unten gezeigt wird - unerwünschte ökonomische Auswirkungen ergeben. Fiskalische Ergiebigkeit einer Steuer ist darüberhinaus kein Grund, sie trotz ökonomischer Bedenken in der bisherigen Form weiter beizubehalten.[1)]

Die steuertechnisch zweckmäßige und fiskalisch ergiebige E r h e b u n g s f o r m einer Steuer kann zur Rechtfertigung der vom ökonomischen Standpunkt abzulehnenden B e s t e u e r u n g s f o r m nicht herangezogen werden.

2) Die Körperschaftbesteuerung der Kapitalgesellschaften aus vorwiegend politischen Gründen

Nachdem im vorhergehenden Abschnitt die (Un-)Zulässigkeit der Kst bzw. der Doppelbelastung (weitgehend) anhand von Grundpostulaten des Steuerrechts dargestellt worden ist, soll hier kurz auf Rechtfertigungsversuche eingegangen werden, die vorwiegend politischer Natur sind. Wir verlassen damit das Gebiet der Finanzsteuer und betreten das der Ordnungssteuer.[2)]

Der Vorstellung von der Kst als ordnungspolitischem Instrument liegen zwei verschiedene Motivationen zu-

---

1) a.M. Colm, G.: The Corporation and the Corporate Income Tax...,a.a.O., S. 96; "... a corporate tax is almost ideal from the point of view of the politician. There is no other tax which brings in so much money while making so few voters angry."

2) Zur Unterscheidung in Finanz- und Ordnungssteuer vgl. Gerloff, W.: Steuerwirtschaftslehre, a.a.O., S. 254 ff.

grunde. Zum einen glaubte man der weiten Verbreitung der Kapitalgesellschaften in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts und dem dabei auftretenden Schwindel und Mißbrauch der Rechtsform der juristischen Person durch eine hohe Steuerbelastung entgegentreten zu müssen.[1] Abgesehen davon, daß Kapitalgesellschaften nicht zu allen Zeiten einer höheren Belastung unterlagen als Personengesellschaften, ist es nicht richtig, auf Grund von Mißbräuchen bei einem Teil der Kapitalgesellschaften alle anderen ebenfalls bestrafen zu wollen, bei denen durchweg legitime Gründe bei der Wahl der Rechtsform zugrundelagen. Soll der mißbräuchlichen Verwendung der Rechtsform der juristischen Person begegnet werden, dann sollte man mittels Gesellschaftsrecht, nicht mittels Steuerrecht, Abhilfe schaffen.[2] Den folgenden Ausführungen des 34. Deutschen Juristentages muß vollauf zugestimmt werden:

"Einige dieser Mißbräuche sind nach unserer Auffassung ein Teil des Preises, den die Allgemeinheit dafür zu zahlen hat, daß sie ein System eingeführt hat, welches so günstige Auswirkungen auf Handel und Industrie hat."[3] Hier wird den Mißbräuchen das Argument von der "Fortschritts- und Entwicklungsfunktion" der Kapitalgesellschaften (vor allem der AG) entgegengehalten.

Zum anderen kommen in der Forderung, daß das verantwortliche Unternehmen gegenüber dem "anonymen" Kapital

---

1) Dietzel, C.: a.a.O., S. 12 und 78 ff.; Feitelberg, D.: a.a.O., S. 89; u.v.a.

2) So schon Dietzel, C.: a.a.O., S. 81; Schmidt,H.M.:Besteuerung der beschränkten Haftung der GmbH? a.a.O.,S.51.

3) Verhandlungen des 34. Deutschen Juristentages (Köln 1925), Berlin und Leipzig 1926, S. 33o, 331.

steuerlich zu bevorzugen sei, und daß die Form der Kapitalgesellschaft nur in den Fällen gewählt werden solle, in denen anders der erstrebte Zweck nicht erreicht werden könne, ebenfalls ordnungspolitische Vorstellungen zum Ausdruck.[1] Diese Animosität gegenüber dem anonymen Kapital äußerte sich auch in den Umwandlungsgesetzen der Dreißigerjahre. Wir können hier nur wiederholen: das Steuerrecht ist nicht das richtige Mittel, um irgendwelche ideologischen Ziele zu verfolgen. Zudem stand diese Begründung im Gegensatz zur offiziellen Steuerpolitik, die die Kapitalgesellschaften bei hohen Gewinnthesaurierungen gegenüber den Personengesellschaften begünstigte.

3) Doppelbelastung, weil es keine bessere Lösung gibt?

Dieser Rechtfertigungsversuch wird nachdrücklich von KÄNZIG vertreten, der nach der Erörterung verschiedener Methoden zur Beseitigung der Doppelbelastung zum Ergebnis kommt: "Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Aktiengesellschaften und Aktionären läßt sich sachlich nicht rechtfertigen. Sie kann nur mit der anspruchslosen Feststellung begründet werden - sofern hier von einer Begründung gesprochen werden darf -, daß sie einfach nicht zu vermeiden ist."[2]

---

1) vgl. bes. Reinhardt,R.:Die Steueränderungs-Verordnung, in: DStZ, XXX.Jg. 1941, S.437; Brönner,H.:Die Unternehmungsformen in den neuen Steuergesetzen, a.a.O., S. 112o. Ähnliche Tendenzen herrschten auch in den USA und Großbritannien; vgl. Schulze,O.: Der "New Deal" und seine Einwirkung auf die Finanz- und Steuerpolitik der Vereinigten Staaten von Amerika, Jena 194o, S. 94 ff., bes. S. 1o2; Schmölders,G.: Die steuerliche Diskriminierung der Körperschaftsgewinne in Großbritannien und den Vereinigten Staaten, a.a.O., Sp. 774 ff.

2) Känzig,E.: Die Aktiengesellschaft im Einkommensteuersystem,a.a.O., S. 11o; ähnlich auch: Steiner,H.: Gedanken zur Betriebsteuer, in: StuW, XXVII.Jg. 195o, Teil I, Sp. 663; Grieger, :Diskriminierung der Aktie? in: DStZ, 41. Jg. 1953, S. 4o1 ff., hier S. 4o3.

Aufgabe des übernächsten Abschnitts wird es sein zu zeigen, daß es heute doch bessere Methoden der Besteuerung von Kapitalgesellschaften gibt, die nicht zur Doppelbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne führen. Im nächsten Abschnitt sollen hingegen die Auswirkungen der Doppelbelastung dargestellt werden.

Unsere Ausführungen über das Zulässigkeitsproblem können wie folgt zusammengefaßt werden: Weder die Grundsätze der Steuerbemessung und -verteilung, noch der Grundsatz der Steuerverwaltung reichen zur Rechtfertigung einer doppelten Belastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne aus. Allenfalls die Kst auf thesaurierte Gewinne kann aus Gleichmäßigkeitsüberlegungen heraus begründet werden. Damit ist aber noch nicht gesagt, daß diese Form auch die ideale Besteuerung von Gesellschaft und Anteilseignern darstellt.

Bevor wir auf die einzelnen Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbelastung eingehen, sollen kurz ihre wirtschaftlichen Auswirkungen dargestellt werden.

IV. Die Auswirkungen der Körperschaftsbesteuerung von Kapitalgesellschaften in wirtschaftlicher Sicht

1) Auswirkungen auf die Wettbewerbsneutralität

a) Einfluß auf die Wahl der Rechtsform

Die Bestimmung des Doppelbelastungsbegriffs hat ergeben, daß die Doppelbelastung dazu führt, daß gleiche wirtschaftliche Tatbestände-nämlich die Teilhabe an einer Gesellschaft - je nach der Rechtsform eine unterschiedliche Besteuerung erfahren. Damit verstößt die Doppelbelastung "gegen zwei Grundprinzipien der Besteuerung: Einmal gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, auf dem die Besteuerung des Einkommens basieren soll, und zweitens gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da durch die Doppelbelastung nur gewisse Personenkreise, die Gesellschafter der Kapitalgesellschaften, betroffen werden."[1)]

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist verletzt, weil der Grund für die unterschiedliche Belastung nicht in einer gesteigerten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Anteilseigner, sondern in der Rechtsform der Gesellschaft zu suchen ist. Beteiligt sich heute jemand an einer Personengesellschaft, so unterliegen die anteiligen Gewinne - gleichgültig ob diese thesauriert oder ausgeschüttet werden - der Est-Progression mit einem

---

1) **Bräuer**, K.: Probleme einer Finanz- und Steuerreform. Bd.II: Die Regierungsvorlage der Finanz- und Steuerreform 1954, Bad Wörishofen 1954, S. 99, 1oo; so u.a. auch Aufermann,E.: Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Wiesbaden 1959, S. 51; Lotz, W.: a.a.O., S. 353, 354, u.v.a.

Höchstsatz von rd. 53 %. Beteiligt sich dieselbe Person hingegen an einer Kapitalgesellschaft, so zahlt sie im Falle der Thesaurierung des Gewinns 51 (bzw. 49) %; sie wird damit einem Steuersatz unterworfen, der bei Beteiligung an einer Personengesellschaft oder bei sonstigen Einkommensbeziehern erst bei sehr hohem Einkommen Anwendung findet.

Im Falle der Ausschüttung sind die Gewinne mit 15 % bzw. 26,5 %[1)] vorbelastet. Zusammen mit der anfallenden Est auf diese Ausschüttungen ergibt sich wiederum eine Steuerbelastung, wie sie ansonsten nur in höheren Einkommenskategorien auftritt. Akzeptiert man die Auffassung, daß alle Gesellschaftsgewinne - gleichgültig in welcher Form sie anfallen - bei den hinter den Gesellschaften stehenden Anteilseignern nach ihrer individuellen Leistungsfähigkeit erfaßt werden sollen, verstößt die Körperschaftsbesteuerung in der jetzigen Ausgestaltung gegen dieses Konzept. Die proportionale Vorwegbelastung der Dividenden bei der Gesellschaft führt zu einer Verschärfung der Est-Progression.

Die ungleichmäßige steuerliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften (bzw. ihrer Anteilseigner) basiert formell auf folgenden Ursachen:

(1) Unterstellung unter verschiedene Steuergesetze
(2) Unterschiedliche Abgrenzung der Steuerobjekte
(3) Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns
(4) Anwendung unterschiedlicher Steuertarife.

---

1) Wegen der sog. Schattenwirkung des gespaltenen Kst-Tarifs, d.h. der Tatsache, daß die gezahlte Kst als nicht entnommener Gewinn gilt, beträgt die tatsächliche Kst-Belastung bei Vollausschüttung 23,44 bzw. 34,19 %.

Diese Faktoren sagen aber nichts darüber aus, ob der kapitalgesellschaftliche Gewinn im konkreten Fall tatsächlich einer höheren Gesamtbelastung (Kst + Est) unterliegt als der personengesellschaftliche Gewinn, gleiche wirtschaftliche Verhältnisse vorausgesetzt. Die Frage lautet also, ob Kapitalgesellschaften gegenüber Personengesellschaften diskriminiert werden, wie vielfach behauptet wird.[1] Ein Mittel, um die steuerlich günstigste Rechtsform herauszufinden, ist der Steuerbelastungsvergleich. Da aber Steuerbelastungsvergleiche stets nur für den konkreten Einzelfall Gültigkeit besitzen, soll hier auf die Bildung von Beispielen verzichtet werden.[2] Um genauere Aufschlüsse über die ungleichmäßige steuerliche Belastung zu erhalten, ist ein kurzes Eingehen auf das Ausmaß und die Grenzen der Doppelbelastung notwendig.[3]

Symbole:

G = Einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn nach Abzug der Gewerbesteuer und Außerachtlassung sonstiger Hinzurechnungen und Kürzungen

S = Gesamtsteuerbelastung (Steuerbelastung von Gesellschaft und Anteilseigner)

A = Ausschüttungen

k_a = Ausschüttungskörperschaftsteuersatz
k_r = Thesaurierungskörperschaftsteuersatz
e = Einkommensteuersatz

} ohne Ergänzungsabgabe

(1) Die Steuerbelastung des kapitalgesellschaftlichen Gewinns bei Ausschüttung beträgt:

---

1) Für viele: Hecht, F.: a.a.O., S. 5o; Lutz,H.L.:Public Finance, a.a.O., S. 366; Tretner, C.H.: a.a.O., S. 73.

2) Zur Problematik des Steuerbelastungsvergleichs vgl. bes. Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd.II, 1. Halbbd., a.a.O., S. 1oo ff.; EFZ, a.a.O., S. 35 ff.; Attinger,H.: a.a.O., S. 143 und 217; Ruppe,H.G.: a.a.O., S. 142; Nebe,H.:a.a.O., S. 1o6.

3) So z.T. auch Ruppe für die österreichischen Verhältnisse; vgl. Ruppe,H.G.: a.a.O., S. 142 ff.

$$S_1 = k_r \cdot G - (k_r - k_a)\, A + A \cdot e$$

Die Doppelbelastung ist insofern ein Wahlproblem, als es erst durch Gewinnausschüttungen zur Doppelbelastung kommt. Aus der Doppelbelastung wird eine Dreifach- oder Mehrfachbelastung, falls die Anteilseigner nicht natürliche Personen, sondern ihrerseits wiederum Kapitalgesellschaften sind und die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs nicht gegeben sind:

a) sei es, daß die Beteiligung unter 25 % liegt,
b) sei es, daß die Beteiligung über 25 % nicht seit Beginn des Wirtschaftsjahres bestanden hat.

(2) Die Steuerbelastung des personengesellschaftlichen Gewinns beträgt:

$$S_2 = G \cdot e$$

(3) Es bleibt bei einer einmaligen Belastung des kapitalgesellschaftlichen Gewinns,

a) wenn der gesamte Gewinn der Kapitalgesellschaft thesauriert wird:

$$S_3 = k_r \cdot G$$

Ob $S_2 \lessgtr S_3$, hängt - gleiche wirtschaftliche Verhältnisse vorausgesetzt - von den geltenden Tarifen von Kst und Est und der durchschnittlichen Est-Belastung der Anteilseigner ab. Bei dieser einmaligen Belastung bleibt es bis zur späteren Auflösung bzw. Ausschüttung der Rücklagen an die Anteilseigner.

b) wenn man folgende Möglichkeit in Betracht zieht: Geht man von der Annahme aus, daß sich thesaurierte Gewinne (über die Substanzmehrung) in gewissem Umfange

in einer Kurssteigerung der Beteiligungstitel ausdrücken, so können die Anteilseigner die spätere Einkommensbesteuerung der thesaurierten Gewinne umgehen, wenn sie - unter den Bedingungen des § 17 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Ziff. 1b EStG - die Anteile veräußern. Voraussetzung für eine Steuerbefreiung des Kursgewinns ist, daß

- entweder der Anteilseigner an einer Kapitalgesellschaft keine wesentliche Beteiligung hat (max. 24 %) und die Anteile zu seinem Privatvermögen gehören, oder
- der Veräußerungsgewinn bei Vorhandensein einer wesentlichen Beteiligung die in § 17 EStG angegebenen Grenzen nicht übersteigt.

c) Die spätere Einkommensbesteuerung der thesaurierten Gewinne kann seit der Est-Befreiung der Gratisaktien[1] auch durch Ausgabe von Freiaktien an die Anteilseigner vermieden werden. Werden diese Gratisaktien (möglichst nach Ablauf der Spekulationsfrist von 6 Monaten nach § 23 Abs. 1 Ziff. 1 b EStG) veräußert, bleibt es bei der Einmalbelastung.

d) Eine Doppelbelastung kommt darüber hinaus ebenfalls nicht zustande, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen beim Empfänger nach § 46 Abs. 2 Ziff. 1 EStG die Grenze von 800 DM (ohne Berücksichtigung der Werbungskosten) nicht übersteigen. In diesem Fall entfällt die zusätzliche Est-Belastung:

$$S_4 = k_r \cdot G - (k_r - k_a) \cdot A$$

(4) Die Doppelbelastung kann erheblich vermindert werden oder sogar zu einer Begünstigung führen, wenn in

---

1) Gesetz über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer in der Fassung vom 2. Nov. 1961, BStBl. 1961 I, S. 708.

Kapitalgesellschaften von der aufgrund der eigenen Rechtspersönlichkeit gegebenen Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, daß die Gesellschaft mit ihren Anteilseignern Dienst-, Miet- oder Pachtverträge abschließt, deren Gegenleistungen (Gehalt, Zinsen) als Betriebsausgaben den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn mindern. Bei den Personengesellschaften zählen diese Posten hingegen zum einkommensteuerpflichtigen Gewinn und unterliegen dem vollen Progressionssatz.

Vom Verhältnis zwischen Est- und Kst-Tarif hängt es ab, ob Personen- oder Kapitalgesellschaften steuerliche Vorteile in Anspruch nehmen können.

Bei dem heutigen Verhältnis der Sätze wird man hier generell nur folgende Aussage treffen können: bei hohen Gewinnen, hoher Thesaurierungsquote und Inanspruchnahme von Geschäftsführergehältern usw. (zur Bestreitung des Lebensunterhalts) wird die Gesamtsteuerbelastung bei einer Kapitalgesellschaft geringer sein als bei einer vergleichbaren Personengesellschaft. Sobald aber Gewinne ausgeschüttet werden, wird die Gesamtsteuerbelastung i.d.R. höher sein als bei einer vergleichbaren Personengesellschaft.

Diese Ausführungen haben ergeben, daß der Begriff der Doppelbelastung über die effektiven Belastungsrelationen, die ja letzten Endes interessieren, nichts aussagt. Um die tatsächlichen Belastungsverhältnisse auszudrücken, sollte man in Anlehnung an GOODE[1] an-

---

1) Goode, R.A.: The Postwar Corporation Tax Structure, in: How Should Corporations be Taxed? New York 1947, S. 46 ff., hier S. 47.

stelle des Begriffs Doppelbelastung hier besser die Bezeichnung relative U n t e r - bzw. Ü b e r b e - l a s t u n g verwenden. Ist im konkreten Fall die Gesamtsteuerlast einer Kapitalgesellschaft bei einer bestimmten Ausschüttungsquote höher als die Steuerbelastung einer wirtschaftlich vergleichbaren Personengesellschaft, ist relative Überbelastung gegeben; im umgekehrten Fall handelt es sich um relative Unterbelastung. Die folgende Tabelle 5 zeigt an einem schematischen Zahlenbeispiel die relative Über- bzw. Unterbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne unter Zugrundelegung verschiedener Prämissen.

Die völlige steuerliche Gleichbehandlung der verschiedenen Rechtsformen als ein zu erreichendes "ökonomisches Ideal"[1] läßt sich bei einem Nebeneinanderbestehen einer proportionalen und einer progressiven Steuer nicht verwirklichen.[2] Die in der deutschen Finanzwissenschaft (bes. im Zusammenhang mit den Betriebsteuervorschlägen) vielfach erhobene Forderung nach Wettbewerbsneutralität der Gewinnbesteuerung gegenüber den Rechtsformen in dem Sinne, daß die Wettbewerbslage konkurrierender Unternehmungen nicht verändert wird, wird verletzt.[3]

---

1) Lampe, A.: Reine Theorie der Finanzreform, in: FA, N.F., Bd.2 1943, S. 249.

2) Bickel, W.: Artikel "Körperschaftsteuer", a.a.O., S. 42; Merck, K.: Steuerliche Gleichstellung der Unternehmungsformen, in: Der Volkswirt, 8. Jg. 1954, Beilage zu Nr. 17 'Die große Steuerreform', S. 17; Jecht, H.: Die große Bundessteuerreform 1954, in: FA, N.F., Bd. 16 1955/56, S. 31 ff., hier S. 41.

3) So z.B. Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen, a.a.O., Sp. 945; Tretner,C.H.: a.a.O., S. 13 ff.; Nebe,H.: a.a.O., S. 105; Schmölders, G.: Ist die Aktie steuerlich diskriminiert? Ein Beitrag zum Konflikt zwischen formaler und wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: StuW, XXXI. Jg. 1954, Sp. 121 ff., hier Sp. 123; Spitaler,A.: Die grundlegenden Probleme der Körperschaftsteuerreform,a.a.O., S. 31.

Tab. 5: Relative Unter- bzw. Überbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne:

Steuerpfl. Einkommen	Steuerbelastung einer Personengesellschaft (1 Gesellsch.)	Steuerbelastung einer personenbezogenen Kapitalges. bei voller Thesaurierung (Kst + Est)		Steuerbelastung einer Publikumsgesellschaft bei voller Thesaurierung (Kst + Est)		Steuerbelastung einer personenbezogenen Kapitalges. bei Vollausschüttung (Kst + Est)		Steuerbelastung einer Publikumsgesellschaft bei Vollausschüttung (Kst + Est)		Steuerbelastung einer personenbezogenen Kapitalges. bei Thesaurierung von 4 ooo DM (Kst + Est)		Steuerbelastung einer Publikumsgesellschaft bei Thesaurierung von 4 ooo DM (Kst + Est)	
(1)	(2)	(3)		(4)		(5)		(6)		(7)		(8)	
			(3) in % von (2)		(4) in % von (2)		(5) in % von (2)		(6) in % von (2)		(7) in % von (2)		(8) in % von (2)
2oooo	4443	4251	-4,33	4251	-4,33	4251	-4,33	4251	-4,33	4251	-4,33	4251	-4,33
3oooo	8223	9151	+11,28	9351	+13,71	1oooo	+21,61	9344	+13,63	9122	+12,74	9273	+12,76
4oooo	12458	14o51	+12,78	14451	+15,99	16o74	+29,o2	14816	+18,92	14o34	+21,35	14483	+16,25
5oooo	16985	18951	+11,57	19551	+15,1o	22282	+31,18	2o487	+2o,61	18945	+25,oo	2ooo9	+17,8o
75ooo	2913o	312o1	+ 7,1o	323o1	+1o,88	38364	+31,69	363o7	+24,63	31234	+27,33	34555	+18,62
1ooooo	41815	43451	+ 3,91	45o51	+ 7,33	54933	+31,37	5o637	+21,o9	43528	+28,o4	49771	+19,o2
15oooo	68219	67951	-o,4o	7o551	+ 3,41	8877o	+3o,12	82274	+2o,6o	68o95	+27,93	81o94	+18,87
2ooooo	947o8	92451	-2,39	96o51	+ 1,41	123249	+3o,13	114159	+2o,53	92681	+28,47	113101	+19,42
5ooooo	2537o8	239451	-5,62	249o51	-1,84	329860	+3o,o1	3o62o1	+2o,69	24o238	+29,63	3o5144	+2o,27

a) Est-Grundtabelle 1965; b) Unter Berücksichtigung der Werbekostenpauschale;
c) ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer; d) Geschäftsführergehalt von 2o ooo DM;
e) Ein Gesellschafter; f) Ke ne weiteren Einkünfte; g) Ohne Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse.

Die Höhe der Nettogewinne, die zur Sicherung des weiteren Unternehmungswachstums und der persönlichen Lebenshaltung der Anteilseigner notwendig sind, differieren je nach der Rechtsform der Unternehmung.

Die ungleichmäßige steuerliche Behandlung der Rechtsformen hat in der Vergangenheit vielfach dazu geführt, daß bei der Wahl der Rechtsform nicht handelsrechtliche und betriebswirtschaftliche, sondern steuerliche Gründe maßgebend waren. Diese Tatsache widerspricht dem allgemein anerkannten Grundsatz, daß "die Einkommen- und Körperschaftsteuer so zu gestalten (ist), daß die Gewerbetreibenden nicht genötigt werden, der Einkommen- oder Körperschaftsteuer wegen bestimmte Rechtsformen zu wählen oder von einer Rechtsform zur anderen überzugehen."[1] Diese Ungleichbehandlung war die Ursache für die sog. "Flucht in die Kapitalgesellschaften" (vor allem in die Gesellschaften mbH), wie sie nach dem 1. und 2. Weltkrieg auftrat. Dieses Phänomen darf aber nicht zu dem Mißverständnis führen, daß die Unternehmungen ihre Rechtsform beliebig wählen und wechseln könnten. Die Wahl der Rechtsform stellt sich in erster Linie bei kleinen und mittleren Gesellschaften, nicht hingegen bei Großunternehmungen. Für diese ist die Rechtsform der Kapitalgesellschaft (vor allem die der AG) auf Grund ihrer Größe praktisch vorgegeben.

Zudem ist für bestimmte Branchen die Rechtsform der Kapitalgesellschaft[2] obligatorisch vorgeschrieben, so

---

1) Becker,E.: Ist es erwünscht,...,a.a.O.,S. 429;Ascher,Th.: Die Betriebsteuer als Mittel zum Wirtschaftsaufbau,a.a.O., S.143; Brönner, : Die zweckmäßigste Unternehmungsform nach den neuen Steuergesetzen, a.a.O., S. 897; Knur,A.:a.a.O., S. 312; Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd.II,1. Halbbd., a.a.O., S. 7 ff.

2) Gemeint ist natürlich die AG und die GmbH.

z.B. für Hypothekenbanken, Bausparkassen, Kapitalanlagegesellschaften, Wohnungsbauunternehmungen, Versicherungsgesellschaften usw. Es sind also fast ausschließlich kleinere und mittlere Gesellschaften, für die das Problem der Rechtsformenwahl (und des Rechtsformenwechsels) zur Debatte steht und die bei den Erscheinungen, die als "Flucht in die Kapitalgesellschaft" bekannt wurden, überhaupt tangiert wurden.[1)]

Der plötzliche Anstieg der Gesellschaften mbH nach dem ersten Weltkrieg (von 192o - 1933) und nach dem zweiten Weltkrieg (von 195o - 1953) läßt zweifellos die Annahme zu, daß vorwiegend steuerliche Gründe für die Wahl und den Wechsel der Rechtsform maßgebend waren. Das zeigt auch ein Blick auf das damalige Verhältnis von Einkommen- und Körperschaftsteuertarifen.[2)]

Daß daneben noch andere Gründe bei der Wahl der Rechtsform ausschlaggebend gewesen sein können, soll nicht bestritten werden; offensichtlich überwogen aber steuerliche Ursachen.

Anschaulich zeigt sich der Einfluß des Steuerrechts auf die Wahl der Rechtsform auch bei der seit dem KStG 192o zunehmenden Bedeutung von gesellschaftsrechtlich unerwünschten Grundtypenvermischungen (GmbH & Co, Betriebsaufspaltung). Zumindest bei einem Großteil von GmbH & Co Gründungen lagen steuerliche Erwägungen zugrunde.[3)]

---

1) a.M. Pohmer, der die Ansicht vertritt, daß die Wahl der Rechtsform zu irgendeinem Zeitpunkt nur von steuerlichen Erwägungen abhängig gemacht wurde; vgl. Pohmer, D.: Einflüsse der Besteuerung auf die Unternehmungsformen, in: ZfB, 34. Jg. 1964, S. 692.

2) vgl. dazu S. 2o ff.

3) vgl. bes. Hesselmann, H.: Handbuch der GmbH & Co, 9. Aufl., Köln 1966, S. 2 ff. und 25 ff.; Zielinski, G.: Grundtypvermischungen und Handelsgesellschaftsrecht, Marburg i.H. 1925, S. 36 ff.

Tab. 6: Flucht in die GmbH[1)]

Zeitpunkt	Anzahl GmbH in jeweiligen Grenzen	Zeitpunkt	Anzahl GmbH
1919	33 975	194o	22 9o9 (12 471)[2)]
192o	39 152	1941	23 195[3)] Reich
1921	47 911	195o	2o o94 Bundesgebiet
1922	59 224	1952	26 6o9 Bundesgebiet
1923	71 343	1953	27 9o7 Bundesgebiet
1924	79 257		
1925	64 398		
1926	57 338		
1927	5o 288		
1928	46 o9o		
1929	43 6oo		
193o	43 144		
1931	42 892		
1932	42 16o		
1933	41 o76		

1) Die Zahlen sind entnommen aus Castan, E.: Rechtsformen der Betriebe, a.a.O., S. 32; vgl. aber auch die z.T. differierenden Zahlenangaben bei Bühler,O.: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, a.a.O., S. 1o; Knur,A.: a.a.O., S. 3o4 ff.

2) Nach Kuntze betrug 194o die Zahl der auf das spätere Bundesgebiet entfallenden Gesellschaften mbH 12 471; vgl. Kuntze,W.: Signalwirkungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Berlin 1958, S. 27.

3) Nach Fischer,C.: Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, a.a.O., S. 159.

Wir haben festgestellt, daß der Begriff der Doppelbelastung nichts darüber aussagt, ob der kapitalgesellschaftliche Gewinn im konkreten Fall eine höhere Gesamtsteuerzahllast tragen muß als der vergleichbare personengesellschaftliche Gewinn. Zur Charakterisierung der Effektivbelastung schlagen wir deshalb die Bezeichnung relative Unter- bzw. Überbelastung vor. Daneben hat sich ergeben, daß die jetzige Gewinnbesteuerung den Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Leistungsfähigkeit der Besteuerung verletzt, weil nicht alle Einkünfte nach der individuellen Leistungsfähigkeit ihrer Bezieher besteuert werden und die Doppelbelastung sich nur auf die Anteilseigner von Kapitalgesellschaften erstreckt. Die Wettbewerbsposition konkurrierender Anbieter verschiedener Gesellschaftsformen wird verletzt, weil die Nettogewinne als Basis für das weitere Unternehmenswachstum eine unterschiedliche Höhe aufweisen.

b) Der Ausländereffekt des gespaltenen Körperschaftsteuertarifs

Hierbei handelt es sich um Wettbewerbsverzerrungen, deren Ursache nicht in der Doppelbelastung, sondern im gespaltenen Kst-Tarif zu suchen ist. Gemeint sind die steuerlichen Wettbewerbsvorteile ausländischer Muttergesellschaften gegenüber inländischen Muttergesellschaften, die im Zusammenhang mit der Besteuerung ihrer inländischen Tochtergesellschaften auftreten. Diese als "Ausländereffekt" der Kst charakterisierte Erscheinung ist eine Folge der Kst-Tarifspaltung, d.h. der Tatsache, daß der Tarif für Ausschüttungen anstelle des Normalsatzes von 51 % nur 15 % beträgt. Gewinnausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften an ihre inländischen Muttergesellschaften bleiben

bei deren Gewinnermittlung außer Ansatz, sofern die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs (§ 9 Abs. 1 KStG) bestehen. Im Falle der Nichtweitergabe dieser Dividenden - was im allgemeinen die Regel sein wird - muß die Muttergesellschaft die sog. Nachsteuer in Höhe von 36 % (51 %- 15 %) entrichten (§ 9 Abs. 3 i.V.m. § 19 Abs. 5 KStG). Dadurch wird sichergestellt, daß dieser Gewinn insgesamt mit 51 % belastet wird. Ausländische Muttergesellschaften können zur Nachsteuer hingegen nicht herangezogen werden. Zum Ausgleich unterliegen Dividendenzahlungen deutscher Tochtergesellschaften an ihre ausländischen Mütter der Kapitalertragsteuer von 25 % (§ 2 Abs. 1 Ziff. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Ziff. 5 EStG), die sich je nach Doppelbesteuerungsabkommen auf 15 % ermäßigen kann.[1] Diese Quelensteuer gilt nach § 5o Abs. 4 EStG durch den Steuerabzug als abgegolten. Werden die Dividendenzahlungen im Ausland nicht mehr besteuert, ergibt sich auf den ersten Blick ein Finanzierungsvorteil ausländischer gegenüber inländischer Muttergesellschaften in Höhe der Differenz zwischen Nachsteuer- und Kapitalertragsteuersatz (36 % - 25 % = 11 %; 36 % - 15 % = 21 %). Dieser Vorteil ist jedoch in einigen Fällen unrealistisch. In den meisten Ländern werden ausländische Dividendenzahlungen einer Reststeuer unterworfen, deren Berechnung von der angewandten

---

1) Über die Höhe der Quellensteuer bei verschiedenen Abkommen vgl. Kraushaar, R.: Die steuerlichen Vorteile ausländischer Kapitalgesellschaften gegenüber inländischen bei Direktinvestitionen in der Bundesrepublik Deutschland unter besonderer Berücksichtigung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes. Dargelegt am Beispiel Frankreichs, Großbritanniens, der Niederlande, der Schweiz und der Vereinigten Staaten von Amerika, Diss. Mannheim 1966, S. 55, 56; Institut "Finanzen und Steuern": Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform. Zur Neuordnung der Finanzverfassung und des Steuersystems, Heft 6o, Bonn 1962, S. 116.

Methode zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung abhängt.[1] Von KRAUSHAAR[2] angestellte Untersuchungen haben ergeben, daß in den Ländern, in denen ein grenzüberschreitendes Schachtelprivileg Anwendung findet, ein Steuervorteil einer ausländischen gegenüber einer deutschen Muttergesellschaft bis max. 11 % der Bruttoausschüttungen gegeben sein kann (so in den Niederlanden und in der Schweiz). Das wichtigste der Länder, in denen eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die inländischen Steuern stattfindet, sind die USA. Je nach der dort praktizierten Anrechnungsmethode ("Chicle"-Methode, "Gross-up"-Verfahren) und Ausschüttungsquote ergab sich bei dem früher angewandten Kapitalertragsteuersatz von 15 % ein Steuervorteil bis max. 11,9 %.[3] Nachdem durch die Revision des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens[4] der deutsche Kapitalertragsteuersatz 1965 (unter bestimmten Voraussetzungen) auf 25 % festgelegt wurde, besteht nach wie vor ein Wettbewerbsvorteil (je nach Ausschüttungsquote) von max. 7,3 %.[5]

---

1) vgl. dazu Rädler, A.J.: Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Amsterdam 1960, S. 245 ff.

2) Kraushaar, R.: a.a.O., S. 73 und 97; vgl. auch Hofmann, H.: die steuerlich bedingte Wettbewerbssituation von US-Konzernen in der Bundesrepublik Deutschland, in: DB, 18. Jg., 1965, S. 673 ff.

3) Kraushaar, R.: a.a.O., S. 100 ff.

4) vgl. Revisionsprotokoll vom 17.9.1965, in: BAnz, Nr. 202 vom 26.10.1965; vgl. die kritischen Anmerkungen von Surrey, S.: The United States Tax System and International Tax Relationships, in: Canadian Tax Journal, Vol. XII 1964, S. 460 ff., hier S. 463, 464.

5) Kraushaar, R.: a.a.O., S. 105 und Anlage B.

Daß derartige Steuervorteile in der Praxis auch wahrgenommen werden, geht aus dem Verhalten der ADAM OPEL AG und der FORD-WERKE AG hervor, beide nahezu 1oo %-ige amerikanische Töchter. Diese Gesellschaften schütteten in den Jahren von 196o bis 1964 den erwirtschafteten Jahresüberschuß fast vollständig an ihre US-amerikanischen Mütter aus, die ihrerseits diese Beträge (nach Abzug darauf entfallender Steuern) in Form von Grundkapitalzuführungen (Opel) oder zinslosen Darlehen (Ford) zurückgewährten.[1] Durch Inanspruchnahme des ermäßigten Kst-Satzes konnten die Ford-Werke AG nach eigenen Angaben 1963 rd. 34 Mio DM an kst einsparen.[2] Ähnliche Tendenzen zur Vollausschüttung des Gewinns waren auch bei anderen amerikanischen Tochtergesellschaften vorherrschend.[3]

Der Wettbewerbsvorteil ausländischer Muttergesellschaften ist also eindeutig eine Folge des gespaltenen Kst-Tarifs. Dieser Tatbestand verstößt gegen den Grundsatz, daß die ausländischen gegenüber den deutschen Unternehmen steuerlich weder benachteiligt noch begünstigt werden dürfen,[4] m.a.W. gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung.

---

1) vgl. Der Volkswirt, 15. Jg. 1961, S. 1866 u. 196o; 16. Jg. 1962, S. 1743; 17.Jg. 1963, S.19o8 u.311; 18. Jg. 1964, S. 1628 u. 415; 19. Jg. 1965, S. 465 u. 1922/23; vgl. auch die Statistik bei Büschgen,H.E.:Sonderformen der Eigenkapitalfinanzierung deutscher Aktiengesellschaften, in: Die AG, 9.Jg. 1964, S. 271 ff., hier S. 273; Kraushaar, R.: a.a.O., S. 1o2.

2) Erläuterungen des stellvertretenden Vorstandsvorsitzenden der Ford-Werke AG zum Jahresabschluß 1963,in: FAZ Nr. 55 vom 5.3.1964, zit. nach Kraushaar,R.:a.a.O., S. 1o4.

3) vgl. dazu die einzelnen Beispiele bei Kraushaar,R.: a.a.O., S. 1o1.

4) So Mersmann,W.: Zur Ertragsbesteuerung inländischer Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, in: Steuer und Recht,Bd.21,S.55,56; zit. nach Institut "Finanzen und Steuern":Zur Reform der Körperschaftsteuer, Heft 91, Bonn 1968,S. 7o; Bühler,O.: Prinzipien des internationalen Steuerrechts, Internationales Steuerdokumentationsbüro, Amsterdam 1964, S. 125; Nebe,H.: a.a.O., S. 168 und 213.

Der Ausländereffekt des gespaltenen Kst-Tarifs führte darüberhinaus zur verstärkten Gründung von Holdinggesellschaften in niedrig besteuernden Ländern. Um die Differenz zwischen 36 % Nachsteuer und 25 % (bzw. 15 %) Kapitalertragsteuer als Finanzierungsvorteil zu realisieren, haben deutsche Muttergesellschaften ihre Beteiligung an ihrer deutschen Tochtergesellschaft in der Vergangenheit häufig in eine Holdinggesellschaft in einem Land eingebracht, das ausländische Dividendeneinkünfte keiner weiteren Besteuerung mehr unterwirft.[1] Das bevorzugte Land für derartige Transaktionen war die Schweiz. So wurden 1961 etwa 6o und 1962 rd. 9o Holdinggesellschaften aus deutscher Hand gegründet.[2] Nach Schätzungen belief sich der deutsche Anteil an den Mitte 1961 rd. 2 5oo bestehenden Holdinggesellschaften auf rd. 7oo.[3] Die Bundesregierung hat erst vor kurzem wieder eine Flut von Holding-Neugründungen mit höchstwahrscheinlich deutscher Beteiligung ermittelt. Die jährlichen Steuerverluste werden auf rd. 6o Mio DM geschätzt.[4]

---

1) vgl. Mersmann, W.: Die Besteuerung der verflochtenen Gesellschaften, in: Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. XLII, II me Sujet, Jerusalem 1961, S. 113 ff., hier S. 139, 14o; Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen in das Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben (sog. Steueroasenbericht), in: Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 4. Wahlperiode, Anlagen zu den stenographischen Berichten Band 92, Drucksache IV/2412; Bonn 1965, S. 7 ff.; zum hierauf erlassenen "Steueroasenerlaß" vom 14.6.1964 vgl. Debatin,H.:Einkommens- und Vermögensverlagerungen in sog. Steueroasenländer unter Ausnutzung des zwischenstaatlichen Steuergefälles, in:DB, 18.Jg.1965, S. 1o22 ff. u. 1o65 ff.

2) Steueroasenbericht, a.a.O., S. 1o

3) vgl. Debatin,H.: Die internationalen Basisgesellschaften. Eine Untersuchung über den Einsatz dieser Gesellschaften zur Erlangung von Steuervorteilen im internationalen Bereich unter besonderer Berücksichtigung des deutschen Rechts, in: DStZ, 52. Jg. 1964, S. 9 ff., hier S. 15.

4) vgl. Fuchsbriefe vom 1o.9.1969.

2) Die Auswirkungen auf die Finanzierungsströme

a) Allgemeines

Der Einfluß der Doppelbelastung auf die betrieblichen Finanzierungsströme macht sich auf zweierlei Weise bemerkbar. Einmal wird durch die Doppelbelastung die Rentabilität des in Kapitalgesellschaften angelegten Kapitals gegenüber anderen Kapitalanlagemöglichkeiten vermindert. Die Bezeichnung d i r e k t e r Finanzierungseffekt soll ausdrücken, daß es sich hier um die unmittelbaren Auswirkungen der Doppelbelastung handelt. Zum anderen führt der Tatbestand der Doppelbelastung dazu, daß Unternehmungen Finanzierungsformen den Vorzug geben, bei denen die diskriminierenden Wirkungen der Doppelbelastung vermieden werden. Man kann diesen Effekt als i n d i r e k t e n Finanzierungseffekt bezeichnen, weil er erst durch die Verhaltensweise der Unternehmung entsteht, der Doppelbelastung durch die Wahl anderer Finanzierungsformen auszuweichen.[1)]

b) Direkter Finanzierungseffekt der Doppelbelastung

Üblicherweise werden die Finanzierungsformen nach der Herkunft der Mittel in Innen- und Außenfinanzierung eingeteilt. Unter Innenfinanzierung versteht man die Mittelbeschaffung und Mittelbereitstellung aus dem cash flow (Gewinn, Abschreibungsgegenwerte etc). Nach der rechtlichen Stellung der Kapitalgeber unterteilt man die Außenfinanzierung weiter in Eigen- (Beteiligungs-) und

---

1) Ruppe spricht in diesem Zusammenhang auch von primärem und sekundärem Finanzierungseffekt; vgl. Ruppe, H.G.: a.a.O., S. 172.

Fremdfinanzierung.[1] Durch die Gewinnbesteuerung werden die einzelnen Finanzierungsformen unterschiedlich belastet. Darüberhinaus wird bei den einzelnen Finanzierungswegen noch nach der Rechtsform der Gesellschaft unterschieden.

Während Fremdkapitalzinsen den steuerpflichtigen Gewinn als Betriebsausgaben mindern (§ 4 EStG), stellen Gewinnthesaurierung und -ausschüttung Verwendungsarten des Gewinns dar. Der bei Kapitalgesellschaften getroffene Unterschied zwischen Innenfinanzierung (=Selbstfinanzierung durch Gewinnthesaurierung) und Beteiligungsfinanzierung entfällt bei Personengesellschaften. Aus Tab. 7, in der die bei einer bestimmten Nettoverzinsung erforderliche Bruttorendite (bzw. die bei einer bestimmten Bruttoverzinsung sich ergebende Nettorendite) für verschiedene Finanzierungsformen angegeben ist, geht der steuerliche Einfluß auf die Finanzierungsströme nach der jetzigen Rechtslage hervor, getrennt nach Finanzierungsformen und Rechtsformen.[2]

Es zeigt sich, daß bei Personen- und Kapitalgesellschaften die Fremdfinanzierung durch außenstehende Gläubiger, deren Est in die Rechnung nicht einbezogen werden muß, steuerlich am wenigsten kostet. Bei Kapitalgesellschaften ist die Finanzierung mittels Gesellschafterdarlehen am zweitbilligsten. Erreicht der Est-Satz der Gläubiger 23,44 %, ist die Fremdfinanzierung (mittels Gesellschafterdarlehen) genauso teuer wie die Beteili-

---

1) So z.B. Lichy, W.: Besteuerung und Innenfinanzierung, Finanzierungseffekte der betrieblichen Steuerpolitik, Diss. T.U. Berlin 1966, Berlin 1967, S. 13, 14.

2) So z.T. auch Ruppe für die österreichischen Verhältnisse; vgl. Ruppe, H.G.: a.a.O., S. 174.

Tab. 7: Brutto- und Nettorendite bei verschiedenen Unternehmungs- und Finanzierungsformen

Gesellschaft	Multiplikatorformel a)	Gewinnmultiplikator	Bruttorendite bei erwünschter Nettorendite von 6 %	Nettorendite bei erzielter Bruttorendite von 2o %
1. Personengesellschaft				
Eigenfinanzierung				
Est-Satz: 2o %	$\frac{1 + g_e}{1 - e}$	1,437	8,622	13,91
3o %		1,642	9,852	12,18
53 %		2,446	14,676	8,17
2. Kapitalgesellschaft				
a) Beteiligungsfinanzierung (Max. Ausschüttung)				
aa) ohne Berücksichtigung d. Est der Anteilseigner (Est-Satz = o %)	$\frac{1 + k_a - k_r}{1 - k_r}(1+g_e)$	1,5o2(1,747)b)	9,o12(1o,482)b)	13,31(11,44)b)
ab) Est-Satz: 2o %	$\frac{1 + k_a - k_r}{1 - k_r} \cdot \frac{1+ g_e}{1 - e}$	1,877(2,183)	11,262(13,o98)	1o,65(9,16)
3o %		2,145(2,495)	12,87o(14,97o)	9,32(8,o1)
36 %		2,346	14,o76	8,52
53 %		3,195	19,17o	6,26
b) Innenfinanzierung (Max. Thesaurierung)	$\frac{1 + g_e}{1 - k_r}$	2,346(2,254)	14,o76(13,524)	8,52(8,87)
3. Personen-und Kapitalgesellschaft				
Fremdfinanzierung				
a) ohne Berücksichtigung der Est der Gläubiger	$1 + g_e$	1,15o	6,9oo	17,39
b) mit Berücksichtigung der Est der Gläubiger				
Est-Satz: 2o %	$\frac{1 + g_e}{1 - e}$	1,437	8,622	13,91
23,44%		1,5o2	9,o12	13,31
38,73%		1,877	11,262	1o,65
53 %		2,446	14,676	8,17

a) Einschließlich Gewerbeertragsteuer (Hebesatz von 3oo %), ohne Gewerbekapital-Vermögensteuer und Ergänzungsabgabe; b) Personenbezogene Kapitalgesellschaft

gungsfinanzierung, sofern der Est-Satz der potentiellen Anteilseigner gleich Null ist. Eine Fremdfinanzierung durch Gläubiger, deren Est-Satz 38,73 % beträgt, kostet steuerlich genauso viel wie eine Beteiligungsfinanzierung, sofern die Anteilseigner einen Est-Satz von 2o % haben. Ob Beteiligungs- oder Innenfinanzierung steuerlich günstiger ist, hängt letzten Endes von der Est der Anteilseigner ab. Hat der marginale Est-Satz der Anteilseigner 36 % (= Differenz zwischen normalem Kst-Satz und Ausschüttungssatz) noch nicht erreicht, ist die Beteiligungsfinanzierung steuerlich billiger als die Innenfinanzierung (Gewinnthesaurierung). Erst bei darüberliegenden Est-Sätzen ist die Finanzierung durch Gewinnzurückbehaltung vorteilhafter als Finanzierung durch Ausgabe neuer Beteiligungstitel.

Vom Anlagenutzen des Kapitalanlegers aus gesehen ergibt sich ein analoges Bild. Hat der Kapitalanleger einen Est-Satz von Null, ist für ihn (bei einer gegebenen Bruttoverzinsung der Anlage) die Fremdkapitalhingabe (oder die Beteiligung an einer Personengesellschaft) steuerlich am günstigsten, gefolgt von der Beteiligungsfinanzierung und Innenfinanzierung. Bei einem Est-Satz von 53 % ist hingegen die Selbstfinanzierung steuerlich vorteilhafter, gefolgt von der Fremdfinanzierung und Beteiligungsfinanzierung.

Der Tabelle kann also entnommen werden, daß "derselbe Strom von Finanzierungsmitteln verschieden belastet (wird), je nachdem, ob er nur Personengesellschaften oder auch Körperschaften durchfließt."[1] In dieser Be-

1) Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 1967/68 "Stabilität im Wachstum", Stuttgart und Mainz 1967, Ziff. 511; Engels, W. und Stützel, W.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 2, 3 (Tz 5).

ziehung ist die Analogie mit der früheren Allphasenbruttoumsatzsteuer angebracht, die gleiche wirtchaftliche Tatbestände je nach den daran beteiligten selbständigen Unternehmen unterschiedlich belastete. Die Forderung, daß die einzelnen Finanzierungsströme unabhängig vom rechtlichen Mantel steuerlich gleichmäßig belastet werden sollen, wird verletzt.

c) Indirekter Finanzierungseffekt der Doppelbelastung

Die Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns schafft Präferenzen zugunsten der Selbstfinanzierung durch Rücklagenbildung und zuungunsten der Beteiligungsfinanzierung, bzw. zugunsten der Fremdfinanzierung durch außenstehende Gläubiger oder Anteilseigner (= Gesellschafterdarlehen) und zuungunsten der Beteiligungsfinanzierung. Die gegenwärtige Gewinnbesteuerung (Kst + Est) führt dazu, daß die Gewinneinbehaltung in vielen Fällen steuerlich prämiert wird, während die Finanzierung via Schütt' aus-hol-zurück einem "Strafzoll"[1] unterliegt. Anteilseigner mit einem marginalen Est-Satz bis zu 36 % (22,5 % bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften) fahren steuerlich günstiger, wenn die Gewinne ausgeschüttet und der Gesellschaft wieder zugeführt oder anderweitig angelegt werden. Für Anteilseigner mit höherem marginalen Est-Satz ist hingegen die Gewinneinbehaltung in jedem Fall vorteilhafter. Sie können dadurch

---

1) So u.a. Sachverständigenrat zur Begutachtung...,a.a.O., Ziff. 515, Fußn. 1; Die Krankheit des deutschen Kapitalmarktes, in: Berliner Bank Aktiengesellschaft, Wirtschaftsbericht April 1957, S. 8; Hansi, A.: Wie kann der Kapitalmarkt gesunden? in: Finanzierungsprobleme und Steuerpolitik, Hrsg. von der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1957, S. 21 ff.; Stützel,W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, a.a.O., S. 139, 14o.

Steuern sparen; die (spätere) Belastung mit Est kann eventuell gänzlich umgangen werden.[1] Diese Zusammenhänge gehen auch aus Tab. 8 hervor.

Tab. 8: Aufteilung des körperschaftsteuerpflichtiger Gewinns von 1oo auf Dividendenausschüttung, Rücklage, Kst und Gesamtsteuerbelastung (Publikumsgesellschaft)

Körperschaftsteuerpfl.Gewinn	Dividende	Kst	Rücklage	Gesamtsteuerbelastung (Kst+Est) bei einem Est-Satz von		
				2o %	36 %	53 %
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1oo	o	51	49,o	51	51	51
1oo	1o	47,4	42,6	49,4	51	52,7
1oo	2o	43,8	36,2	47,8	51	54,4
1oo	3o	4o,2	29,8	46,2	51	56,1
1oo	4o	36,6	23,4	44,6	51	57,8
1oo	5o	33,o	17,o	43,o	51	59,5
1oo	6o	29,4	1o,6	41,4	51	61,2
1oo	7o	25,8	4,2	39,8	51	62,9
1oo	76,56	23,44	o	38,75	51	64,o1

Die Doppelbelastung ist mit ein Grund für die in den Hauptversammlungen immer wieder auftretenden Interessengegensätzen zwischen Management und Aktionären, bzw. zwischen Groß- und Kleinaktionären.

a) Das Management verteidigt die Thesaurierung mit dem Hinweis, daß diese weniger koste als die Schütt' aus-

1) vgl. dazu S. 113 ff.

hol-zurück-Politik.[1] So wichtig die Selbstfinanzierung für das weitere Unternehmenswachstum ist, hat sie doch zur Folge, daß die erwirtschafteten Mittel im eigenen Unternehmensmantel verbleiben, selbst wenn die Anlagemöglichkeiten in der Gesellschaft gegenwärtig nicht mehr rentabel sind, und deshalb unter ökonomischen Gesichtspunkten eine Anlage außerhalb der Gesellschaft vorzuziehen wäre.[2] Die Aktiengesellschaft ist eine Gesellschaftsform, die es erlaubt, große Kapitalien aus kleinen und kleinsten Quellen langfristig heranzuziehen, während sich die Anteilseigner wegen der Fungibilität der Beteiligungstitel nur kurzfristig an die Gesellschaft zu binden brauchen. Die Doppelbelastung führt nun dazu, daß der "systemgerechte Weg"[3] - die Finanzierung durch Gewinnausschüttung mit anschließender Kapitalerhöhung - in der Mehrzahl der Fälle nicht beschritten wird; die Aktie wird als Finanzierungsinstrument somit "außer Dienst"[4] gestellt.

b) Großaktionäre mit hohem marginalen Steuersatz sind für Nichtausschüttung des erzielten Gewinns, weil sie

---

1) So wird von der Bayer-Farbwerke AG 1961 geschätzt, daß 66 % aller inländischen Anteilseigner einen marginalen Est-Satz von über 33 % haben; vgl. Silcher,F.: Schütt aus - hol zurück, in: ZfgK, Jg. 1965, S. 2o ff., hier S. 21.

2) Zu der Höhe der Rentabilitäten, bei der vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus bei der jetzigen Rechtslage die Ausschüttung oder Thesaurierung vorteilhaft ist vgl. Swoboda,P.: Einflüsse der Besteuerung auf die Ausschüttungs- und Investitionspolitik von Kapitalgesellschaften, in: ZfbF, 19. Jg. 1967, S. 8 ff.

3) Die Krankheit des deutschen Kapitalmarktes, a.a.O., S. 8; Stützel, W.: Aktienrechtsreform und Konzentration, in: Die Konzentration in der Wirtschaft, Hrsg. von H. Arndt, 2. Bd.: Ursachen der Konzentration, Berlin 196o, S. 918

4) Schmalenbach, E.: Aktiengesellschaft außer Dienst, in: ZfhF, N.F., Jg. 1949, S. 3; Schmölders, G.: Organische Steuerreform, a.a.O., S. 47.

kraft ihres Einflusses an das Gesellschaftsvermögen direkt herankommen können und auf diese Weise billiger fahren.

Unter gesamtwirtschaftlichem Blickwinkel wird der Selbstfinanzierung vorgeworfen, daß sie zu überhöhten Preisen und zu Kapitalfehlleitungen führe, weil die Selektionsfunktion des Kapitalmarktes fehle[1], unter sozialpolitischem Aspekt wird die Selbstfinanzierung für einseitige Vermögenszusammenballungen und Konzentrationstendenzen in der Wirtschaft verantwortlich gemacht.[2]

Die Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns schafft darüberhinaus Präferenzen zugunsten der Fremdfinanzierung und zuungunsten der Beteiligungsfinanzierung. Das führt dazu, daß die Aufnahme von Beteiligungskapital gegenüber der Aufnahme von Fremdkapital steuerlich diskriminiert wird. Ganz abgesehen davon, daß die Eigenkapitalkosten infolge des höheren Risikos des Eigenkapitals stets höher als die Fremdkapitalkosten sein werden, trägt die Gewinnbesteuerung zu einer Erhöhung dieser Differenz bei. Bei Gesellschaften mit beschränktem Anteilseignerkreis führt diese Tatsache zur Aufnahme von Gesellschafterdarlehen. Daraus ergibt sich vom Standpunkt des Gläubigerschutzes die bedenkliche Konsequenz, daß

---

1) vgl. dazu Hax,K.: Probleme der Aktienfinanzierung unter dem Einfluß des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes, in: ZfhF, N.F., 15.Jg. 1963, S. 49; Wolf, E.: Probleme der Wiederbelebung des Kapitalmarktes, in: Kapitalbildung und Kapitalverwendung, Berlin 1953, S. 117 ff., hier S.119; Steinberg,W.: Kapitalmarktfragen in der Steuerreform, a.a.O., S. 146;
zur Kritik an dieser Auffassung vgl. Stützel, W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, a.a.O., S. 137; Hirsch,H.,a.a.O., S. 435; Goode,R.A.: The Corporation Income Tax,a.a.O.,S.196,197.

2) Wolf,E.: a.a.O., S. 119; Stützel,W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, a.a.O., S. 137,138; derselbe, Aktienrechtsreform und Konzentration, a.a.O., S. 917 ff.

Tab. 9: Übersicht über die Kapitalstruktur deutscher Aktiengesellschaften[1)]

Jahr	Zahl der Aktien-gesell-schaften	Eigen-kapital	davon		Fremd-kapital
			Grund-kapital	übriges Eigenkap.	
		in % der Bilanzsumme			
1913	2305	59,3	47,9	11,4	40,7
1924	3871	69,5	63,7	5,8	30,5
1928	1307	54,5	48,0	6,5	41,5[a)]
1931	1857	55,8	44,9	10,9	42,3
1934	2112	55,3	45,9	9,4	40,5
1936	2055	53,7	43,3	10,4	41,6
1938	2004	48,2	38,5	9,7	48,1
1939	2001	46,3	36,5	9,8	50,0
21.6. 1948	1523	83,7	54,0	29,7	15,7
1949	1534	65,7	41,4	24,3	33,0
1950	1534	58,3	36,1	22,2	40,5
1951	1534	50,7	30,9	19,8	48,0
1952	1385	49,5	29,5	20,0	49,2
1953	1385	47,7	28,5	19,2	50,6
1954	1516	45,8	25,8	20,0	52,1
1955	1516	43,5	24,4	19,1	54,3
1956	1232	41,9	23,8	18,1	55,9
1957	1248	41,6	24,1	17,5	56,2
1958	1857	38,0	21,8	16,2	59,3
1959	1857	37,9	21,6	16,3	59,2
1960	1171	40,8	23,2	17,6	56,1
1961	1171	40,1	23,3	16,8	56,8
1962	1125	36,4	22,9	13,5	57,8
1963	1124	35,9	22,6	13,3	58,4
1964	1150	35,4	21,9	13,5	58,8
1965	1150	35,5	21,9	13,6	59,0
1966	1043	35,7	21,6	14,1	58,8

a) Die Differenzen zu 100 ergeben sich durch die Tatsache, daß best. Posten unberücksichtigt bleiben.

1) Zusammengestellt aus WiSta, 7.Jg. 1955, S. 238; 9.Jg. 1957, S. 611; 11. Jg. 1959, S. 604; 13. Jg. 1961, S. 237; 14. Jg. 1962, S. 641; 15. Jg. 1963, S. 762; Jg. 1964, S. 667; Jg 1966, S. 777; Jg. 1967, S. 642.

die eigenen Anteilseigner mit den Gesellschaftsgläubigern in Konkurrenz treten. Tab. 9 zeigt die Entwicklung der Kapitalstruktur deutscher Aktiengesellschaften seit 1913. Die angeführten Zahlen lassen zweifelsohne den Schluß zu, daß die Abnahme des Verhältnisses zwischen Eigen- und Fremdkapital - bes. nach dem 2. Weltkrieg - überwiegend dem steuerlichen Einfluß zuzuschreiben ist. Daß daneben auch nichtsteuerliche Faktoren, wie z.B. wirtschaftliche Lage, Geld- und Kapitalmarktverhältnisse, Kreditwürdigkeit und Rentabilität der Unternehmen, psychologische Momente usw. auf das Verhältnis von Eigenkapital zu Fremdkapital eingewirkt haben können, soll nicht bestritten werden.

Unter betriebswirtschaftlichem Aspekt führt die Aufnahme von Fremdkapital aus steuerlichen Überlegungen[1] zu einer "Primärstellung des Rentabilitätsdenkens"[2] vor dem Sicherheitsdenken. Während Dividendenzahlungen bei schlechter wirtschaftlicher Lage eines Unternehmens notfalls unterlassen werden können, dürfen die fixen Zinszahlungen nicht ausgesetzt werden, damit die Existenz des Unternehmens nicht auf das Spiel gesetzt wird. Gesamtwirtschaftlich wird der hohe Fremdkapitalanteil hingegen für die Konjunkturanfälligkeit der Wirtschaft verantwortlich gemacht.[3]

---

1) Das bedeutet aber nicht, daß die Unternehmen unbeschränkt Fremdkapital aufnehmen können. Zu den Grenzen vgl. Hax,K.: Probleme der Aktienfinanzierung...,a.a.O., S. 5o; Gutenberg, E.: Über den Einfluß der Gewinnverwendung auf das Wachstum der Unternehmen, in: ZfB, 33.Jg. 1963, S. 2oo ff.

2) So Giersch, H.-H.: Investitionsfinanzierung und Besteuerung, a.a.O., S. 121; vgl. auch Gunn, A.L.: A Plan for the Abolition of Double Taxation of Company Profits, a.a.O., S. 65.

3) vgl. Engels,W., und Stützel, W.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 21 (Tz 36).

3) Die Auswirkungen der Doppelbelastung auf die Verselbständigung der Kapitalgesellschaften gegenüber ihren Anteilseignern

"Die Geschichte des Problems der 'wirtschaftlichen Doppelbesteuerung' ist zugleich die Geschichte der gedanklichen und weitgehend auch materiellen Verselbständigung der Aktienunternehmen gegenüber ihren Aktionären; bei den Gesellschaften mbH ist diese Entwicklung weniger scharf markiert."[1)]

Wir haben oben festgestellt, daß die Doppelbelastung zur Bevorzugung der Gewinnthesaurierung und damit zur Selbstfinanzierung führt. Der Hinweis auf die billigere Selbstfinanzierung erleichtert es dem Management, den Gewinn zu thesaurieren und sich auf diese Weise von den Anteilseignern unabhängig zu machen. Der Anteilseigner wird aus der Rolle des Geldgebers entlassen. Man könnte diese Tatsache mit den Anhängern der "price-earnings-Theorie" für unbedenklich halten, weil sich die thesaurierten Gewinne ja letzten Endes in Kurssteigerungen der Beteiligungstitel ausdrücken und den Anteilseignern die ihnen zustehenden Gewinne auf diese Weise z.T. nicht vorenthalten werden. Das ist grundsätzlich richtig. Nur darf nicht übersehen werden, daß die Anteilseigner, um in den Genuß dieser Gewinne zu kommen, erst einmal ihre Anteile veräußern müssen, m.a.W. ihren Aktionärsstatus aufgeben müssen.

Fassen wir die bisherigen Ausführungen über die Auswirkungen der Körperschaftsbesteuerung kurz zusammen:

---

1) Ballerstedt,K.: a.a.O., S. 16; so auch Fettel,J.: Die Selbstfinanzierung der Unternehmung, in: ZfB, 32.Jg. 1962, S. 553 ff., hier S. 553 u. 559; Moeller,H.: Selbstfinanzierung, in: FA, N.F., Bd. 19 1958/59, S. 172 ff., hier S. 176.

1. Die Doppelbelastung verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil nicht alle Einkommensbezieher nach ihrer individuellen Leistungsfähigkeit besteuert werden.

2. Die Doppelbelastung verstößt gegen das Gleichmäßigkeitsprinzip, weil nur die Anteilseigner von Kapitalgesellschaften einer doppelten Belastung unterliegen.

3. Die Doppelbelastung bzw. die ungleichmäßige Behandlung der Gesellschaftsformen führte dazu, daß in der Vergangenheit bei der Wahl der Rechtsform nicht nur betriebswirtschaftliche und handelsrechtliche, sondern auch steuerliche Gründe maßgebend waren. Die Forderung nach Wettbewerbsneutralität wird verletzt.

4. Der gespaltene Kst-Tarif führt zu Wettbewerbsvorteilen ausländischer Muttergesellschaften gegenüber inländischen Muttergesellschaften bei wesentlicher Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften.

5. Diese Tatsache hat in der Vergangenheit viele deutsche Kapitalgesellschaften veranlaßt, ihre Beteiligung an ihrer Tochtergesellschaft in eine ausländische Holding einzubringen.

6. Die Doppelbelastung führt dazu, daß die einzelnen Kapitalanlagemöglichkeiten unterschiedlich besteuert werden. Die Forderung nach Finanzierungsneutralität wird verletzt.

7. Die Doppelbelastung bevorzugt indirekt die Innenfinanzierung (Selbstfinanzierung durch Gewinneinbehaltung) und die Fremdfinanzierung durch außenstehende Gläubiger oder eigene Anteilseigner (Gesellschafterdarlehen).

Dieses Schuldkonto ist letztlich die Ursache dafür, daß die Körperschaftsbesteuerung bzw. die Doppelbelastung

zu allen Zeiten in der Literatur als "schwerwiegender Systemfehler"[1] unseres Steuersystems, als dringend "sanierungsbedürftig"[2] betrachtet wurde.

Damit stellt sich die Frage, wie dieser Systemfehler des Steuersystems beseitigt werden kann.

---

1) vgl. Helpenstein, F.: Die Funktion der Unternehmung in der Besteuerung, a.a.O., S. 239; Schmölders, G.: Organische Steuerreform, a.a.O., S. 47; Bauer, S.: Verfassung und Doppelbesteuerung, a.a.O., S. 402; Giersch, H.-H.: Investitionsfinanzierung und Besteuerung, a.a.O., S. 133; Hedtkamp, G.: Das ökonomisch rationale Steuersystem, a.a.O., S. 267; Hirsch, H.: a.a.O., S. 429, Fußn. 2; Stützel,W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, a.a.O., S. 135 ff.; Nebe, H.: a.a.O., S. 17 u. 248.

2) vgl. Lampe, A.: Artikel "Körperschaftsteuer", a.a.O., S. 641.

ZWEITER TEIL

Kritische Betrachtung der einzelnen Reformvorschläge zur Beseitigung der Doppelbelastung

Die gegenwärtige Körperschaftsbesteuerung könnte theoretisch auf vielfache Weise geändert werden. Der Prozeß der Steuererhebung ist u.a. durch folgende (hier interessierende) Merkmale gekennzeichnet:[1] Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuermaßstab. Jedes dieser Merkmale könnte grundsätzlich die Grundlage einer Reform der jetzigen Rechtslage bilden. Überschneidungen sind dabei möglich. Tatsächlich ist in der Vergangenheit schon jedes (oder mehrere) dieser Merkmale Anknüpfungspunkt zahlreicher Reformvorschläge gewesen:

a) Steuersubjekt: hier ist in erster Linie der Betriebsteuervorschlag III des Betriebsteuerausschusses zu nennen, der die Doppelbelastung auf alle Erwerbsgesellschaften ausdehnen möchte.[2] Bei den sog. Sockelsteuervorschlägen wird die Doppelbelastung beibehalten.[3]

b) Steuerobjekt: anstelle des Gewinns treten bei den einzelnen Vorschlägen andere Steuerobjekte, so z.B. bei der Sollertragsteuer[4], Betriebsgewinn- und Betriebs-

---

1) vgl. dazu S. 42.

2) vgl. Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen,a.a.O.,Sp. 1o53 ff.;so schon Becker,E.:Ist es erwünscht ...,a.a.O.,S.43o u. 452 ff.;Findeisen,F.: Die Unternehmungsform als Rentabilitätsfaktor,a.a.O., S. 45.

3) vgl. die einzelnen Vorschläge von: Strickrodt, G.: Probleme der Doppelbesteuerung, a.a.O., S. 54 ff.; Neumark, F.:Grundsätzliches zur "Großen Steuerreform",in: Wirtschaft und Gesellschaft, Heft 4, Hamburg 1953, S. 35 ff., hier S. 5o ff.; Tretner,C.-H.: a.a.O., S. 89, 9o.

4) Schmölders,G.: Steuerumbau als Aufgabe für heute, in: FA, N.F. 9.Jg. 1941/43, S. 246 ff., hier S. 264 ff.; Terhalle,F.: Steuerumbau als Aufgabe für heute und morgen. Eine Stellungnahme zu Schmölders' Vorschlag einer Kriegsbetriebssteuer, in: FA, N.F.,9.Jg., 1941/43, S. 6o4 f.

aufwandsteuer,[1], Rohgewinnsteuer,[2] Wertschöpfungsteuer.[3]

c) Steuermaßstab: anstelle der Gewinnhöhe wird häufig vorgeschlagen, die Kapitalrentabilität (Ertragsintensität) als Bemessungsgrundlage der Besteuerung zugrundezulegen.[4]

Wir wollen hingegen hier nur die Vorschläge betrachten, die an das Steuersubjekt anknüpfen und die Beseitigung der Doppelbelastung zum Ziele haben. Eine kritische Betrachtung der einzelnen Vorschläge macht es erforderlich, gewisse Kriterien aufzustellen, an Hand derer die Systemänderungen beurteilt werden können. Diese Kriterien ergeben sich größtenteils aus den obigen Kritikpunkten der Doppelbelastung:

1. Das Leistungsfähigkeitsprinzip soll gewahrt bleiben. Anteilseigner von Kapitalgesellschaften sollen nicht mehr Steuern bezahlen als Bezieher anderer Einkunftsarten (z.B. Gehaltsempfänger).

2. Das Gleichmäßigkeitsprinzip darf nicht verletzt werden:

a) Anteilseigner von Kapitalgesellschaften sollen nicht höher besteuert werden als Anteilseigner von Personengesellschaften (und umgekehrt). Das folgt z.T. schon aus 1. Der steuerliche Einfluß auf die Rechtsformwahl soll ausgeschaltet werden.

---

1) Classen,K.: Umbau der Betriebsbesteuerung,a.a.O., S. 5 f.

2) vgl. Schmölders,G.: Organische Steuerreform, a.a.O., S. 115 ff.

3) Studenski,P.: a.a.O., S. 648; Schmölders,G.: Organische Steuerreform, a.a.O., S. 118 ff; Schmidt, K.: Zur Reform der Unternehmungsbesteuerung, a.a.O., S.35 u. 49 ff.

4) Tretner, C.-H.: a.a.O., S. 89, 90; Neumark, F.: Grundsätzliches zur "Großen Steuerreform",a.a.O., S. 50 ff.; Känzig, E.: a.a.O., S. 128 ff.;Ries,H.P.: a.a.O., S.86 u. 91.

b) Ausländische Anteilseigner dürfen aus dem vorgeschlagenen Systemwechsel keinen Wettbewerbsvorteil gegenüber inländischen Anteilseignern erzielen.

3. Das neue System soll sich in bezug auf die Finanzierungsströme neutral verhalten und die Gesellschaften liquiditätsmäßig nicht schlechter stellen als bisher. Es sollte grundsätzlich steuerlich genausoviel kosten, ob die Gesellschaft die Gewinne ausschüttet oder ob sie sie thesauriert.

Zusätzlich muß gefordert werden:
4. Das neue System muß in technischer und verwaltungsmäßiger Hinsicht bei Gesellschaft, Anteilseignern und Finanzverwaltung nach dem heutigen Stande der Organisation durchführbar sein. Unerwünschte betriebswirtschaftliche Auswirkungen sollen durch die Systemänderung vermieden werden.

5. Das Steueraufkommen des Staates darf durch den Systemwechsel nicht wesentlich beeinträchtigt werden. Hier geht es um das Problem, wie der mit der Systemänderung eventuell entstehende Steuerausfall ausgeglichen werden kann.

Dargestellt werden also Möglichkeiten, wie die Doppelbelastung der kapitalgesellschaftlichen Gewinne in Deutschland beseitigt werden kann. Das schließt nicht aus, daß auch ausländische Systeme und Pläne zur Eliminierung der Doppelbelastung in die Betrachtung einbezogen und untersucht wird, ob sich solche Pläne auf deutsche Verhältnisse übertragen lassen.

A. Isolierte und integrierte Systeme

Unter einem isolierten System soll ein Besteuerungsverfahren von Gesellschaft und Anteilseignern verstanden werden, bei dem die erhobenen Steuern (Kst und Est) Definitivsteuern sind. Im Gegensatz dazu steht ein Besteuerungsmodus, bei dem die Kst mit der Est integriert wird. Die als Quellensteuer ausgestaltete Kst wird auf bestimmte Weise auf die Est-Schuld der Anteilseigner angerechnet.[1)]

B. Die zu erhebenden Steuern sind Definitivsteuern

Hier lassen sich wiederum zwei Hauptgruppen unterscheiden. Entweder wird die Einkommen- oder Körperschaftsteuer von der Gesellschaft oder ihren Anteilseignern alternativ erhoben, oder es werden sowohl die Gesellschaften als auch die Anteilseigner mit Steuern belegt, wobei der Gesellschaftsgewinn nach bestimmten Gesichtspunkten auf beide Steuersubjekte aufgeteilt wird.

I. Alternative Besteuerung

Es werden hier entweder die Gesellschaften oder die Anteilseigner alternativ besteuert. Der Grundsatz der Einmalbelastung dominiert.

---

1) Umfassender hingegen Goode, R.A.: Alternative Approaches to the Integration of Corporate and Individual Income Taxes, in: Proceedings of the National Tax Association, Miami Beach 1947, S. 134; derselbe, The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 181 ff.

1) Freilassung der Kapitalgesellschaften, Besteuerung der Anteilseigner

a) Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne bei den Anteilseignern

Dieser Vorschlag basiert auf der These, daß der Gewinn einer Kapitalgesellschaft lediglich ein "Durchlaufposten" sei, der erst nach der Verteilung an die Anteilseigner zur Besteuerung heranzuziehen sei.[1] Diese Besteuerungsform wurde früher in verschiedenen Schweizer Kantonen angewandt.[2] Die Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns wird durch die völlige Abschaffung der Kst natürlich beseitigt. Beseitigt werden hingegen nicht die Mängel des gegenwärtigen Systems. Es entstehen im Gegenteil sogar gröbere Verzerrungen. Zwar wird das Leistungsfähigkeitsprinzip in bezug auf die ausgeschütteten Gewinne hergestellt. Auf der anderen Seite würde das Dividendensteuerverfahren den Anteilseignern von Kapitalgesellschaften jedoch ungerechtfertigte Steuervorteile verschaffen, weil die thesaurierten Gewinne solange steuerfrei bleiben, wie sie in der Gesellschaft zurückbehalten werden. Eine Freistellung der thesaurierten Gewinne würde die Anteilseigner von Kapitalgesellschaften privilegieren, weil die Anteilseigner von Personengesellschaften auch diesen Teil des Gewinns zu persönlichen Sätzen versteuern müssen. Im Falle völliger Thesaurierung würde überhaupt keine Steuer anfallen. Schütten die Gesellschaften diese Gewinne nach Jahren oder Jahr-

---

1) So Dietzel, C.: a.a.O., S. 43 ff. und 77; Wagner, A.: Finanzwissenschaft, a.a.O., S. 420; ähnlich auch Strutz, G.: Die Neuordnung der direkten Staatssteuern in Preußen, a.a.O., S. 127.

2) vgl. Attinger, H.: a.a.O., S. 37.

zehnten aus, wird ein immenser Steuervorteil erzielt.[1] Es liegt auf der Hand, daß das Dividendensteuerverfahren eine "Flucht in die Kapitalgesellschaften" zur Folge hätte, weil viele Personengesellschaften von der Möglichkeit Gebrauch machen würden, durch die Änderung der Rechtsform steuerfrei Kapital zu bilden.[2] Diesen Nachteil könnte man nur beseitigen, wenn alle Gesellschaften, also auch die Personengesellschaften, nur für ihre Entnahmen bzw. Ausschüttungen zur Est herangezogen werden.[3] Dennoch bleibt der Mangel weiter bestehen, daß die Gesamtheit der Steuerpflichtigen ungleichmäßig besteuert wird. Lohnsteuerpflichtige versteuern ihr gesamtes Einkommen, ob sie es konsumieren oder sparen, während Anteilseigner von Erwerbsgesellschaften nur die Entnahmen bzw. Ausschüttungen versteuern müssen. Die konsequente Anwendung des Gleichmäßigkeitsprinzips führt beim Dividendensteuerverfahren letztlich zur Konsumsteuer, bei der sämtliche Ersparnisse aus der allgemeinen Einkommensteuer herausgenommen werden.

Der Einfluß der Besteuerung auf die Finanzierungsströme wird durch diesen Vorschlag nicht beseitigt. Die Selbstfinanzierung durch Gewinnthesaurierung ist steuerfrei, die Ausschüttung mit anschließender Kapitalerhöhung wird hingegen der persönlichen Est unterworfen. Der Interessengegensatz zwischen Groß- und Kleinaktionären

---

1) Bei einem angenommenen Zinssatz von 5 % beträgt der heutige Wert von 1oo DM in 1o Jahren 61 DM, in 25 Jahren nur 29 DM. Der Steuerhinausschiebung entspricht im ersten Falle eine Steuerersparnis von 39 %, im zweiten eine von 71 %.

2) vgl. auch Lampe, A.: Reine Theorie der Finanzreform, a.a.O., S. 249.

3) So Fischer, C.: Wege zur grundsätzlichen Neugestaltung der Gewinnbesteuerung, in: ZfhF, N.F., Jg. 195o, S. 58; vgl. auch Känzig, E.: a.a.O., S. 8o

wird verstärkt. Hinsichtlich der technischen Durchführung läßt sich feststellen, daß die Gefahr der Steuerhinterziehung nicht gebannt ist, solange der marginale Est-Satz der Anteilseigner mehr als 25 % beträgt.

Die Anwendung dieses Verfahrens hat einen beträchtlichen Steuerausfall zur Folge, da die Kst zur Zeit rd. 8 Mrd. DM beträgt. Dieses Mindereaufkommen könnte natürlich durch eine allgemeine Erhöhung der Est wieder ausgeglichen werden. "Das stempelt Maßnahmen der gedachten Art zu einem Politikum ersten Ranges, denn es wird auf diese Weise ein Teil der Steuerlast, der auf den in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft betriebenen Unternehmen lastet, auf die Allgemeinheit der Einkommensbezieher (also z.B. auch auf die Lohn- und Gehaltsempfänger, nicht nur auf die Wirtschaft selbst) abgewälzt."[1)]

Das Dividendensteuerverfahren kann aus diesen Gründen nicht ernstlich in Betracht gezogen werden.[2)]

b) Besteuerung der ausgeschütteten und der Kurssteigerungsgewinne bei den Anteilseignern (capital gains-approach)

Das Kursgewinnsteuerverfahren setzt bei der Kritik an, die im vorhergehenden Vorschlag bezüglich der Nichter-

---

1) Harrer, H.: Zum Abbau der Doppelbelastung bei den Kapitalgesellschaften, in: RdSchfGmbH, 5o.Jg. 1959, S.116,117; Goode,R.A.: Alternative Approaches to the Integration of Corporate and Individual Income Taxes,a.a.O., S. 136.

2) So auch Moll, B.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, a.a.O., S. 527; Popitz, J.: Artikel "Körperschaftsteuer", a.a.O., S. 897; Känzig, E.: a.a.O., S. 8o; Hirsch,H.: a.a.O., S. 421.

fassung unverteilter Gewinne geübt wurde. Auch hier wird auf eine Besteuerung der Kapitalgesellschaften selbst verzichtet, Steuersubjekte sind allein die hinter den Gesellschaften stehenden Anteilseigner. Bei den Kapitalgesellschaften, so wird argumentiert, führen Gewinnthesaurierungen nicht nur zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens, sondern auch zu einer Kurssteigerung der Beteiligungstitel. Diese Kurssteigerungsgewinne sollen zusammen mit den Dividendenzahlungen der Est der Anteilseigner unterworfen werden. Hinsichtlich des Zeitpunkts der Erfassung dieser capital gains werden in der Literatur zwei Varianten unterschieden:

(1) Nach SIMONS[1] soll die steuerliche Erfassung bei den Anteilseignern anläßlich des Verkaufs, der Vererbung oder sonstiger Übertragung des Anteils erfolgen. Das gesamte steuerliche Einkommen, das der Anteilseigner aus der Gesellschaft bezieht, besteht aus Gewinnausschüttungen und realisierten Kursgewinnen. Das bedeutet, daß Kursgewinne u.U. erst nach Jahrzehnten besteuert werden könnten.

(2) Denkbar ist auch ein System, in dem die Wertsteigerungen schon vor ihrer Realisierung der persönlichen Est der Anteilseigner unterworfen werden. Die Anteilseigner schließen in ihr steuerliches Einkommen die Gewinnausschüttungen während eines Jahres, die realisierten Kursgewinne aus der Veräußerung von Anteilen und die jährlichen Änderung der Kurswerte der Anteile ein.[2] Dieser Vorschlag macht eine jährliche Bewertung der Anteile erforderlich. HELMUT LEHMANN[3] hat ein Kursgewinnsteuer-

---

1) Simons,H.C.: Personal Income Taxation,a.a.O., S. 185 ff., bes. S. 192 ff.

2) Die kanadische Royal Commission hält dieses System unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit für ideal; vgl. Report Royal Commission,a.a.O.,Bd.4, S.4 ff. u. 625 ff.

3) Lehmann, Helmut: Einkommensteuer und Aktiengesellschaft, a.a.O., S. 54 ff., bes. S. 56.

verfahren vorgeschlagen, bei dem der jährliche unrealisierte Wertzuwachs Steuerkurslisten entnommen werden soll. Aufgabe der Finanzverwaltung soll es sein, diese Steuerkurslisten jährlich zu erstellen. Damit würde ein Verfahren Anwendung finden, wie man es früher z.T. bei der Vermögensbesteuerung notierter Anteile praktizierte. Wechselt ein Beteiligungstitel im Laufe eines Steuerjahres den Besitzer, so soll jeder Besitzer nur den auf ihn entfallenden Kursgewinn als mittelbaren Vermögenszuwachs versteuern.[1)]

Beispiel: Steuerkurswert am 31.12.1968 2oo DM. Der Anteilseigner A kauft das Papier am 1.12.1969 zu 3oo DM; Steuerkurs am 31.12.1969 35o DM. A versteuert nicht 35o - 2oo = 15o DM, sondern nur 35o - 3oo = 5o DM. Die restliche Wertsteigerung von 1oo DM versteuern die früheren Besitzer des Anteils.

Betrachten wir nun die beiden Kursgewinnsteuervorschläge im Hinblick auf den aufgestellten Katalog von Forderungen.

1) Leistungsfähigkeitsprinzip: Zumindest beim jährlichen Kursgewinnsteuerverfahren liegt auf den ersten Blick ein Verstoß vor. Nach herrschender Ansicht kommt die Leistungsfähigkeit einer natürlichen Person in erster Linie im Einkommen zum Ausdruck. Ob unrealisierte Wertsteigerungen als Einkommensbestandteile anzusehen sind, ist zweifelhaft.[2)] Bei Kursschwankungen der Anteile über mehrere Jahre kann der Fall eintreten, daß Steuern auf Wertsteigerungen bezahlt werden, die bei einer endgültigen Veräußerung des Beteiligungstitels gar nicht

---

1) So Lehmann, Helmut, a.a.O., S. 56.

2) Haller, H.: Die Steuern, a.a.O.,S. 59.

realisiert werden. Zumindest müßte man den Anteilseignern das Recht einräumen, Wertminderungen und anfallende Kursverluste vom Einkommen absetzen zu können.[1)]

Beim einmaligen Kursgewinnsteuerverfahren (Simons) ist die Tatsache nachteilhaft, daß in früheren Perioden thesaurierte Gewinne in einer Periode auf einmal der progressiven Est unterworfen werden. Die Steuerbelastung wird dann höher sein als im Falle, daß diese Gewinne in jeder Periode einzeln besteuert werden müssen.[2)] Weiter wäre es für den Verkäufer als auch für den Käufer eines Anteils ein gutes Geschäft, den Beteiligungstitel offiziell zu einem erheblich niedrigen Preis zu handeln - wobei inoffiziell natürlich ein höherer Preis gilt -, um die drohende hohe Steuerbelastung teilweise zu umgehen. Es sei denn, es werden besondere Vorkehrungen getroffen.

Beim laufenden Kursgewinnsteuerverfahren kann es zu Doppelbelastungen kommen, wenn thesaurierte Gewinne, die ja schon in der jährlichen Wertsteigerung steuerlich erfaßt werden, in späteren Perioden ausgeschüttet werden und bei den Anteilseignern der persönlichen Est unterliegen.

2) Gleichmäßigkeitsprinzip: Weder nach dem einmaligen noch nach dem jährlichen Kursgewinnsteuerverfahren werden alle Gesellschaftsformen gleich behandelt. Anteilseigner von Personengesellschaften müssen bekanntlich den anteiligen Gesamtgewinn jährlich versteuern. Nach dem einmaligen Kursgewinnsteuerverfahren werden thesaurierte Gewinne erst in der Veräußerungsperiode erfaßt. Anteilseigner von Kapitalgesellschaften könnten auf diese Weise erhebliche Zinsgewinne erzielen.

---

1) Das ist bei Simons, nicht aber bei Lehmann vorgesehen.

2) vgl. Rolph, E.R. und Break, G.F.: Public Finance, New York 1961, S. 239.

Bisher haben wir stillschweigend die Prämisse aufrechterhalten, daß sich Gewinnthesaurierungen in einer Erhöhung des Marktwertes der Anteile ausdrücken. Die Beziehung zwischen beiden Größen ist hingegen nicht so fest. Nach herrschender Ansicht sind nicht die vergangenen Gewinne, sondern die zukünftig zu erwartenden nachhaltigen Gewinne das entscheidende Element für die Kursbildung.[1] Letztere sind eine Funktion der Ertragskraft eines Unternehmens. Die Ertragskraft eines Unternehmens wird zwar durch die Gewinnthesaurierung beeinflußt. Daneben spielen aber noch weitere Faktoren eine Rolle. Anteile einer Gesellschaft, die den gesamten Gewinn thesauriert, werden sicher in Zukunft höher notiert werden als Anteile einer vergleichbaren Gesellschaft, die den gesamten Gewinn ausschüttet, weil die zukünftigen Gewinne aller Voraussicht nach höher sein werden als bei der zweiten Gesellschaft. Man wird aber auf keinen Fall sagen können, daß sich im Kurs eines Anteilspapiers exakt die Selbstfinanzierung widerspiegelt.[2] Eine solche Auffassung ist vom Substanzwertdenken geprägt. Die tatsächliche Kursbildung wird von Gewinn- und Dividendenverhältnissen, von der Entwicklung der Branche und der Gesamtwirtschaft,

---

1) Goode, R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 2o1; Büschgen, H.E.: Wertpapieranalyse, Stuttgart 1966, S. 6 und 19; Helfert, E.A.: Der gegenwärtige Stand der Financial Analysis in den USA, in: ZfB, Jg. 1965, S. 177; Schrempf, C.: Vom inneren Wert der Aktie, in: Der langfristige Kredit, 11. Jg. 196o, S. 23 ff.

2) Amerikanische Untersuchungen über den Marktwert von Stammaktien haben ergeben, daß von 1871 - 1938 im Durchschnitt die Thesaurierung von 2,5o Dollar eine Kurssteigerung von 1,8o Dollar verursacht hat; vgl. Goode, R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 2o1.

von subjektiven Momenten etc. bestimmt.[1)2)] Helmut Lehmann ist der Auffassung, daß diese anderen Einflußfaktoren die Zweckmäßigkeit seiner Erhebungsform nicht beeinträchtigen würden. Er schreibt: "Wir können gewissermaßen nicht sorgfältiger als die Wirtschaft sein".[3)] Kommt aber der Umfang der Selbstfinanzierung aufgrund der beschriebenen Einflüsse im Marktwert eines Beteiligungstitels nicht voll zum Ausdruck, muß ein Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft auf die thesaurierten Gewinne weniger Steuern zahlen als ein Anteilseigner einer Personengesellschaft. Wenn Marktentwicklungen oder technischer Fortschritt die Gewinnerwartungen einer Gesellschaft verschlechtern, sinkt der Kurs ohne Rücksicht darauf, wieviel in der Vergangenheit thesauriert wurde. Dann bleibt der Anteilseigner beim einmaligen Kursgewinnsteuerverfahren bezüglich der thesaurierten Gewinne ganz steuerfrei. Auf der anderen Seite können die Anteile einer erfolgreichen Gesellschaft zu einem niedrigen Kurs veräußert werden, wenn der Kapitalmarkt gerade darniederliegt. In diesem Fall werden die zurückbehaltenen Gewinne nicht beim ursprünglichen Anteilseigner versteuert, sondern beim späteren Anteilseigner, der den Anteil erworben hatte, als die Kurse niedrig waren.

Die beiden Kursgewinnsteuerverfahren stellen eine sehr unsichere Methode zur Erfassung unverteilter Gewinne dar.

---

1) vgl. Büschgen, H.E. : a.a.O., S. 38 ff.; Hahn, L.A.: Theorie der Börsenkursbildung, in: Wirtschaftswissenschaft des gesunden Menschenverstandes, 2. Aufl., Frankfurt a.M. 1955, S. 185 ff.

2) Eine neuere Theorie geht davon aus, daß Kursschwankungen zumindest kurzfristig eine Zufallserscheinung sind (sog. "randomwalk"-Hypothese); vgl. dazu Cootner, P.H. Hrsg.: The Random Character of Stock Market Prices, Cambridge/Mass. 1964, Einführung S. 2 ff.

3) Lehmann, Helmut, a.a.O., S. 57.

Sowohl nach dem einmaligen als auch nach dem jährlichen Kursgewinnsteuerverfahren würde die Einbeziehung der ausländischen Anteilseigner Schwierigkeiten bereiten.[1] Bei Helmut Lehmann würde ihre Est-Pflicht völlig entfallen, weil bei ihnen das Merkmal der "Wirtschaftszugehörigkeit" fehlt, das er als eine der Voraussetzungen für die allgemeine Steuerpflicht ansieht.[2]

3) Einfluß auf die Finanzierungsströme: Da bei der einmaligen Kursgewinnsteuer-Methode die Kursgewinne (und -verluste) erst anläßlich der Veräußerung etc. steuerlich bedeutsam werden, werden dadurch die Selbstfinanzierungsmöglichkeiten der Gesellschaften in keiner Weise betroffen. Die Finanzierungsneutralität ist nicht gewährleistet, weil erstens die Schütt'aus-hol-zurück-Methode der Est unterworfen wird, und zweitens die Selbstfinanzierung in Personengesellschaften sofort der Est unterliegt.

4) Technische und verwaltungsmäßige Durchführung: Beim jährlichen Kursgewinnsteuerverfahren erhebt sich für die Finanzverwaltung die Notwendigkeit, die Steuerkurslisten für die jährliche Kursdifferenzermittlung aufzustellen. Im Falle notierter Anteile wird dieses Erfordernis keine besonderen Probleme bereiten. Schwierigkeiten entstehen erst, wenn die Kursdifferenzen von nicht notierten Anteilen festgestellt werden sollen. Zum anderen stellt sich die Frage, welcher Steuersatz angewendet werden soll, falls die Anteilseigner keine natürlichen Personen, sondern Kapitalgesellschaften sind.

---

1) So auch Report Royal Commission, a.a.O., Bd. 4, S. 629.
2) Lehmann, Helmut: a.a.O., S. 57.

5) Steueraufkommen: Wie das Dividendensteuerverfahren, so wären auch die Kursgewinnsteuerverfahren mit einem untragbaren Steuerausfall verbunden, weil sowohl die einmalige, als auch die laufende Kursgewinnbesteuerung kein entsprechendes Äquivalent für den Wegfall der Kst bieten würde.[1)]

c) Das Partnerschaftsverfahren
(partnership approach)

Gewinne von Personengesellschaften werden heute den einzelnen Anteilseignern auf Grund des Verfahrens der einheitlichen Gewinnfeststellung (§ 215 Abs. 2 AO) direkt zugerechnet. Die Erfassung ist gesichert, weil die Anteilseigner nach § 215 Abs. 2 AO der Finanzverwaltung namentlich bekannt werden. Analoge Anwendung dieses Besteuerungsverfahrens auf die Kapitalgesellschaften würde bedeuten, daß die Anteilseigner nicht nur die ausgeschütteten, sondern auch die unverteilten Gewinne in ihr steuerpflichtiges Einkommen einschließen und versteuern müßten. Die Höhe der Est ist dann unabhängig von der Dividendenpolitik der Gesellschaft. Dieses Besteuerungsverfahren fand bis 1906 in Preußen bei den Gesellschaften mbH Anwendung.[2)] In England und Australien wurden bis zum 2. Weltkrieg ebenfalls bestimmte Kapitalgesellschaften den Personengesellschaften gleichgestellt.[3)]

Eine konsequente Anwendung des Partnerschaftsverfahrens würde erfordern, daß nicht nur Gewinne, sondern auch Verluste von Kapitalgesellschaften bis hin zum letzten Anteilseigner verrechnet werden.

---

1) So auch Rolph,E.R. und Break,G.F.: a.a.O., S. 239; Groves,H.M.: Postwar Taxation and Economic Progress, New York und London 1946, S. 61,62; Report Royal Commission, a.a.O.,Bd.4, S. 629.

2) vgl. dazu S. 11o.

3) vgl. Goode,R.A.:The Corporation Income Tax,a.a.O.,S.186.

Die Kst wird überflüssig, das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung aus der Welt geschafft. Die unsichere Beziehung zwischen unverteilten Gewinnen und Marktwertsteigerung der Anteile macht eine Kursgewinnbesteuerung erforderlich. Um den Anteil des Kursgewinns festzustellen, der nicht auf die Reserven der Unternehmung zurückzuführen ist, müssen die Anschaffungskosten berichtigt werden. Hinzuaddiert werden die während der Periode der Teilhabe an der Gesellschaft anteiligen thesaurierten Gewinne, abgezogen die zwischenzeitlichen Ausschüttungen und Gesellschaftsverluste. Die Differenz zwischen Veräußerungspreis und den berichtigten Anschaffungskosten ergibt den zu versteuernden Kursgewinn.[1] Untersuchen wir, inwiefern unsere Anforderungen im Hinblick auf ein wirtschaftlich vernünftiges und technisch durchführbares System durch diesen Besteuerungsmodus erfüllt werden.

1) Leistungsfähigkeitsprinzip: Durch das Partnerschaftsverfahren "wird der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit voll entsprochen. Es wird da besteuert, wo Leistungsfähigkeit auftritt, und es können sämtliche Umstände besteuert werden, die neben der Höhe des Einkommens für die Leistungsfähigkeit relevant sind."[2] Der anteilige Gewinn wird nicht höher besteuert als gleich hohes sonstiges Einkommen. In dieser Beziehung wird die Partnerschafts-Methode in der Literatur häufig als "Ideal" hingestellt.[3] Gegen die Behandlung der unverteilten Gewinne

---

1) vgl. Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 169; Goode,R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 184; ähnlich auch die Troeger-Denkschrift in ihrem Vorschlag zur Partnerschaftsbesteuerung der GmbH; vgl. Troeger-Denkschrift, a.a.O., S. 14.

2) Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 167; Musgrave,R.A.: Theory of Public Finance, a.a.O., S. 175.

3) Lampe,A.: Reine Theorie der Finanzreform, a.a.O., S. 249 ff.; Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 167 ff., bes. S. 176; Goode, R.A.: How Should Corporations be Taxed? a.a.O., S. 52; Report Royal Commission, a.a.O., Bd. 4, S. 627.

wird man hingegen auch hier Einwendungen machen müssen. Unverteilte Gewinne sollten nur dann Bestandteil des steuerlichen Einkommens der Anteilseigner sein, wenn diese bei der Gewinnverwendungsentscheidung beteiligt sind. Das Partnerschaftsverfahren unterstellt aber generell, daß jeder Anteilseigner die Dividendenpolitik seiner Gesellschaft kontrollieren kann.

Nach unseren Ausführungen über das wirtschaftliche Wesen der Kapitalgesellschaften trifft dieser Sachverhalt für den überwiegenden Teil der Kapitalgesellschaften zu. Für die rd. 600 Publikumsgesellschaften gilt jedoch auch nach dem AktG 1965, daß die Anteilseigner wenig Einfluß auf die Gewinnverwendung besitzen. Nach Ansicht von LAMPE besteht in dieser Beziehung kein Unterschied zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften: "Findet, wie es die Regel ist, eine Gewinneinbehaltung grösseren oder kleineren Stiles statt, so hat der Aktionär ... für sein Teil genau dieselbe Verfügung getroffen, mit der ein privater Unternehmer über den Reinertrag seiner Produktionsanlagen gebietet. Es ist nicht einzusehen, warum er dann nicht auch genau so behandelt werden soll, wie der private Unternehmer, warum also der auf seinen Aktienbesitz entfallende, einbehaltene Gewinn ihm nicht genau ebenso als Einkommen angerechnet werden soll, wie es ohne weiteres bei der Einkommensteuerveranlagung des Einzelunternehmers mit der entsprechenden 'im Betriebe belassenen' Gewinnsumme geschieht?"[1] Diese Ausführungen treffen auf jeden Fall für die typischen Publikumsgesellschafter nicht zu. Gewinnreserven stellen für diesen Anteilseignerkreis kein Einkommen dar, höchstens eine Einkommenschance. Nachdem festgestellt wurde, wie unsicher

---

1) Lampe,A.: Reine Theorie der Finanzreform, a.a.O., S. 252; vgl. auch Butters, K.: Should the Profits of Small Corporations be Taxed like Partnership Earnings? in: How Should Corporations be Taxed, New York 1947, S. 72 ff., hier S. 73.

die Beziehung zwischen thesaurierten Gewinnen und Kurssteigerung der Beteiligungstitel ist, kann das Partnerschaftsverfahren für die Publikumsgesellschafter auch nicht mit dem Hinweis gerechtfertigt werden, daß sich die thesaurierten Gewinne im Kurs der Anteile niederschlagen. Es bleibt dabei: die Gleichstellung der Kapitalgesellschaften mit den Personengesellschaften kann vom Standpunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips nur für solche Kapitalgesellschaften befürwortet werden, die dieselbe soziologische Struktur haben wie Personengesellschaften. Anteilseigner von Publikumsgesellschaften kann man nicht für Gewinne zur Besteuerung heranziehen, in deren Genuß sie später bei Verkauf der Anteile nur z.T. kommen.[1] An die letzten Ausführungen schließt sich ein weiterer Kritikpunkt an. Bei hoher Thesaurierungsquote und niedrigen Dividendenzahlungen kann beim Partnerschaftsverfahren der Fall auftreten, daß die Est-Schuld die Gewinnausschüttung überschreitet.[2] Bei Personengesellschaften kann sich diese Situation nicht ergeben, weil die Anteilseigner dort leicht über ihren Gewinn und ihren Eigenkapitalanteil verfügen können. Anteilseigner von Kapitalgesellschaften können jedoch gezwungen werden, zur Beseitigung dieser Liquiditätsschwierigkeiten einen Teil ihres Anteilsbesitzes zu veräußern. Zur Eliminierung dieses finanziellen Problems werden in der Literatur verschiedene Lösungsmöglichkeiten vorgeschlagen:

(1) So tritt LAMPE im Falle der völligen Thesaurierung des Gewinnes dafür ein, daß "einbehaltene Gewinne eines

---

1) Verbindet man das Partnerschaftsverfahren hingegen mit der Kursgewinnbesteuerung, entsteht ein Zinsverlust, weil Steuern auf Gewinne bezahlt werden müssen und die Korrektur erst bei Anteilsverkauf erfolgen darf.

2) vgl. Jecht,H.: Probleme der Einkommensteuerreform,a.a.O., S. 62; Osthorst, G.: a.a.O.,S. 154; Hirsch,H.: a.a.O., S. 419.

Jahres der Gewinnsumme des nächsten Jahres auch beim Besteuerungsverfahren hinzuzurechnen (sind)."[1] Diese Lösung ist fiskalisch nicht tragbar, weil dann die Besteuerung u.U. ganz in spätere Perioden verschoben wird. Außerdem werden nicht alle Steuerpflichtigen gleichmäßig behandelt.

(2) Lenski möchte hingegen durch die Haftung der Gesellschaft für die Steuern der Gesellschafter Abhilfe schaffen.[2] Damit wäre zwar für den Fiskus das Problem gelöst. Andererseits kann es aber zur Verschuldung der Anteilseigner gegenüber der Gesellschaft kommen, wenn die Gesellschaft über mehrere Perioden hinweg wenig ausschüttet.[3]

(3) Die Situation, daß die Est-Schuld die Dividendenzahlung übersteigt, tritt nach Ansicht von Haller gar nicht auf, weil die Anteilseigner beim Partnerschaftsverfahren auf Gewinnausschüttung drängen werden.[4] Die Gesellschaften würden statt Selbstfinanzierung überwiegend Beteiligungsfinanzierung betreiben.[5] Weiter unten soll diese Annahme geprüft werden.

(4) Schließlich ist auch noch denkbar, daß man die Gesellschaften gesetzlich verpflichtet, einen Teil des Gewinns auszuschütten.

---

1) Lampe,E.:Reine Theorie der Finanzreform,a.a.O.,S.253,Fußn.3.

2) Lenski,E.: Zur Körperschaftsteuer personenbezogener Aktiengesellschaften, in: Die AG, Jg. 1958,S. 183; so auch FamAG, a.a.O., S. 64.

3) Röltgen,H.A.: Die Problematik der Körperschaftbesteuerung personenbezogener Kapitalgesellschaften,Diss.Köln 1960, S. 204.

4) Haller,H.: Die Steuern,a.a.O., S. 168; Groves,H.M.: Postwar Taxation and Economic Progress, S.57; Nebe,H.: a.a.O., S. 27.

5) Ohne Änderung der gesellschaftsrechtlichen Zuständigkeitsverteilung ist dieses Ziel aber nicht zu erreichen.

2) Gleichmäßigkeitsprinzip: Es ist offensichtlich, daß durch das Partnerschaftsverfahren alle Anteilseigner von Erwerbsgesellschaften und alle Einkommensbezieher steuerlich gleichmäßig behandelt werden. Der steuerliche Einfluß auf die Rechtsformwahl wird eliminiert.

Die Behandlung der ausländischen Anteilseigner stellt beim Partnerschaftsverfahren ein schwieriges Problem dar. Nach Auffassung von Lampe sollten beschränkt Steuerpflichtige nach wie vor durch den Quellenabzug erfaßt werden.[1] Die Kapitalertragsteuer müßte aus Gleichmäßigkeitsgründen ebenfalls die anteiligen Gewinnreserven mit erfassen. Bei diesem Vorgehen hätten inländische Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne Wettbewerbsvorteile gegenüber inländischen Mitkonkurrenten. In der Literatur wird deshalb vorgeschlagen, den auf ausländische Beteiligungen entfallenden Gewinnanteil einer Ertragsteuer zu unterwerfen, daneben die Gewinnausschüttungen wie bisher durch das Quellenabzugsverfahren zu besteuern.[2] Inwieweit diese Lösung mit der Doppelbesteuerungspraxis vereinbar wäre, mag dahingestellt bleiben.

3) Einfluß auf die Finanzierungsströme: Durch das Partnerschaftsverfahren wird die Finanzierungsneutralität in dem Sinne hergestellt, daß die Selbstfinanzierung und die Beteiligungsfinanzierung mittels Schütt'aus-hol-zurück steuerlich gleich viel kostet. Der Steueranteil am Gewinn wird von der Dividendenpolitik in keiner Weise berührt. Durch dieses Besteuerungsverfahren wird die Steuerlast auf die ausgeschütteten Gewinne gegenüber dem jetzigen Zustand vermindert, da die Kst auf Gewinnausschüttungen ja entfällt (vgl. auch Tab. 5 auf S. 118).

---

1) Lampe, E.: Artikel "Körperschaftsteuer", a.a.O., S. 635.
2) vgl. EFZ, a.a.O., S. 12o.

Und zwar wirkt sich die Verminderung der Steuerlast auf Dividendenzahlungen in niedrigen Einkommensbereichen stärker aus als in höheren Einkommensklassen.[1] Die Steuerbelastung des einbehaltenen Gewinns wird nur dann geringer sein, wenn die durchschnittliche Est-Belastung der Anteilseigner unter dem Normalsatz der Kst liegt. Die steuerliche Entlastung nach dem Partnerschaftsverfahren gegenüber dem jetzigen Rechtszustand wird umso größer sein, je niedriger die durchschnittliche Est-Belastung der Anteilseigner und je höher der Anteil der Gewinnausschüttungen ist. Der Druck auf die Gewinnausschüttungen wird nicht bei allen Gesellschaften spürbar werden. Da die Dividendenzahlungen gegenüber dem jetzigen Zustand steuerlich entlastet werden, ist auch die Möglichkeit denkbar, daß die Gesellschaften bei gleichbleibender Dividendenpolitik die Reserven um die Steuerersparnis erhöhen. Vor allem kleinere Gesellschaften könnten so verfahren, wenn der durchschnittliche Est-Satz der Anteilseigner unter dem jetzigen normalen Kst-Tarif liegt. Die Verbilligung der Eigenkapitalkosten wird auf der anderen Seite zu einer Zunahme der Beteiligungsfinanzierung führen. Es ist anzunehmen, daß das Partnerschaftsverfahren viele Personengesellschaften veranlaßt, in Kapitalgesellschaften umzuwandeln.

4) Technische und verwaltungsmäßige Durchführung:
Den bisherigen Ausführungen kann entnommen werden, daß das Partnerschaftsverfahren unleugbare Vorteile besitzt, aus wirtschaftlichen Gründen aber nicht für alle Kapitalgesellschaften befürwortet werden kann. Dieser Eindruck verstärkt sich, wenn im folgenden die technische und administrative Seite des Verfahrens beleuchtet wird.[2] Durch

1) vgl. dazu Tab. 5 auf S. 118 bei alternativen Est-Sätzen.

2) vgl. u.a. Känzig,E.: a.a.O., S. 77 ff.;Goode,R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 184 ff.; Report Royal Commission,a.a.O., Bd. 4, S. 627 ff.; Pohmer, D.: Konzentration, a.a.O., S. 74; Butters, K.: a.a.O., S. 78.

diesen Besteuerungsmodus sollen Gewinne und Verluste bis hin zum letzten Anteilseigner verrechnet werden. Das steuertechnische Problem besteht darin, Vorsorge zu schaffen, daß die Gesellschaftsgewinne auch anteilig bei den Anteilseignern deklariert werden. Die einheitliche Gewinnfeststellung und -zurechnung bereitet bei Kapitalgesellschaften mit begrenztem Anteilseignerkreis keine besonderen Schwierigkeiten. Hier könnte § 215 Abs. 2 AO ohne weiteres Anwendung finden. Bei Gesellschaften mit anonymen Anteilseignerkreis gilt es jedoch, die Deklaration zu sichern. Die anteiligen Gewinne müssen hier z.T. Tausenden von Anteilseignern zugerechnet werden. Theoretisch richtig wäre es, wenn beim Partnerschaftsverfahren der anteilige Gewinn entsprechend der Besitzdauer zugerechnet wird. Der Fungibilität der Anteile am besten entsprechen würde jedoch die Stichtagslösung.

Lampe ist der Auffassung, daß die "praktische Regelung keine allzu großen Schwierigkeiten bereitet."[1] Seiner Meinung nach bedarf es "nur des Ausbaues etlicher Einrichtungen, die im Ansatz schon bestehen."[1] Durch die Publizitätsvorschriften seien die Aktiengesellschaften ja sowieso einer weitgehenden Kontrolle durch die Öffentlichkeit unterworfen. Da die Dividende heute fast ausnahmslos durch die Vermittlung von Banken im Quellenabzug ausgeschüttet werden, könnte man diese nach Lampe verpflichten, "dem zuständigen Finanzamt nicht nur die Tatsache der Dividendenauszahlung, sonderen deren Adressaten anzugeben, wonach jede Gefahr einer Hinterziehung von Kapitaleinkünften aus Aktienbesitz beseitigt wäre."[2] Die Gesellschaften mbH hätten ebenfalls über die Gewinnthesaurierung und -ausschüttung an das Finanzamt zu be-

---

1) Lampe, A.: Reine Theorie der Finanzreform, a.a.O., S. 252.
2) derselbe, S. 252/253.

richten. Damit gibt Lampe der Stichtagslösung den Vorzug: es wird derjenige Anteilseigner zur Steuerzahlung herangezogen, der den Anteil am Dividendenstichtag besitzt. Hierdurch wird aber die Gefahr des Aktienpendelverkehrs hervorgerufen. Für die Banken wäre die Einführung dieses Besteuerungsmodus teilweise mit einer erheblichen Mehrarbeit verbunden. Mit Hilfe der elektronischen Datenverarbeitung ließe sie sich aber bewältigen. Das Partnerschaftsverfahren zwingt die Gesellschaften dazu, das steuerliche Betriebsergebnis bekanntzugeben.[1)]

Eine weitere Schwierigkeit entsteht bei Publikumsgesellschaften bei Vorhandensein mehrerer Aktiengattungen. Die Zurechnung des unverteilten Gewinns ist hier endgültig oft erst anläßlich der Liquidation möglich. Es sei der Fall angenommen, daß in einem Jahr unverteilte Gewinne sowohl auf Stamm- als auch auf Vorzugsaktionäre verrechnet wurden. Reicht im nachfolgenden Jahr der Gewinn nicht aus, um die Forderungen der Vorzugsaktionäre zu erfüllen, ist es denkbar, daß die von den Stammaktionären versteuerten thesaurierten Gewinne an die Vorzugsaktionäre ausgeschüttet werden.[2)] Zwischenzeitlich können aber viele Stammaktionäre ihre Anteile schon wieder veräußert haben. Die nachtraglichen Steueränderungen sind schier unlösbar. Dabei sind die Schwierigkeiten noch zu erwähnen, die entstehen, wenn das Partnerschaftsverfahren mit einer Kursgewinnbesteuerung verbunden ist. Auch hier sind dann Korrekturen erforderlich.

---

1) kritisch hierzu: Känzig,E.: a.a.O., S. 78.

2) Groves,H.M.: Postwar Taxation and Economic Progress, a.a.O., S. 56; Goode, R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 185; derselbe, The Postwar Corporation Tax Structure, U.S. Treasury Department 1946, S. 2o.

Da der endgültige Steuerbilanzgewinn oft erst nach Jahren feststeht, hätte eine nachträgliche Gewinnkorrektur wiederum eine Änderung der früheren Zurechnung zur Folge. Man könnte sich hier nur helfen, wenn man solche Änderungen bei der laufenden Einkommensbesteuerung berücksichtigen würde.[1)]

Sind juristische Personen als Anteilseigner beteiligt, entsteht die Schwierigkeit der Zurechnung von Beteiligungsgewinnen. Besteuerung nach Est-Grundsätzen heißt, daß die empfangende Gesellschaft nicht nur die Dividendenzahlungen, sondern auch den bei der Untergesellschaft thesaurierten Gewinn anteilig in ihr steuerpflichtiges Einkommen einbeziehen muß. Es wird also so verfahren, als ob eine Vollausschüttung vorgenommen worden wäre. Besteht eine Kette von Beteiligungsverhältnissen, führen diese fingierten Vollausschüttungen zu großen Differenzen zwischen effektiver Gewinnausschüttung und Steuerlast. Auch bei mehrfachen Beteiligungsverhältnissen sind letztlich natürliche Personen die Anteilseigner.[2)] Bei hohen Thesaurierungsquoten in den vorgelagerten Gesellschaften und bei geringer Ausschüttung in der Obergesellschaft kann viel eher der Fall eintreten, daß die Est-Schuld die Gewinnausschüttung übersteigt.[3)] Darüberhinaus muß die Gesellschaft bei Bestehen von Beteiligungsverhältnissen infolge der Zurechnung unverteilter Gewinne eine berichtigte Gewinnermittlung vornehmen.

Aufgrund der auftretenden Probleme könnte man daran denken, das Partnerschaftsverfahren nicht auf alle Kapi-

---

1) Groves,H.M: Postwar Taxation and Economic Progress, a.a.O., S. 56; Känzig,E.: a.a.O., S. 78.

2)Mit Ausnahme der Fälle, in denen die öffentliche Hand die Anteile besitzt.

3) Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 17o; Gutachten direkter Steuern, a.a.O., S. 5o; Bei Beteiligungsverhältnissen kann die exakte Gewinnermittlung nur durch simultane Gleichungen erfolgen.

talgesellschaften anzuwenden, sondern nur auf solche, die einen begrenzten Anteilseignerkreis und eine einfache Kapitalstruktur haben. In den letzten 5o Jahren ist verschiedentlich der Vorschlag erörtert worden, bestimmte Kapitalgesellschaften steuerlich den Personengesellschaften gleichzustellen. So wurde schon auf dem 33. Deutschen Juristentag 1924 die Frage gestellt, "ob der Tatsache, daß die Gesellschaften mbH wirtschaftlich oft nichts anderes sind als Einzelbetriebe oder offene Handelsgesellschaften (Kommanditgesellschaften), dadurch Rechnung getragen werden kann, daß gewisse Gesellschaften mbH - vielleicht auch gewisse Aktiengesellschaften -, bei denen die Anteile in wenigen festen Händen oder Familien sind oder das Stammvermögen eine gewisse Höhe nicht übersteigt, auf Antrag für die Einkommen- und die Körperschaftsteuer wie offene Handelsgesellschaften zu behandeln sind."[1] Seit dieser Zeit wurden mehrmals ähnliche Vorschläge[2] geäußert, die z.T. ebenfalls ein Optionsrecht enthielten.[3] Die Troeger-Denkschrift von 1957 hat sogar einen eigenen Gesetzesvorschlag gemacht.[4] Bei der Einführung des Partnerschaftsverfahrens für bestimmte Kapitalgesellschaften könnte man auf Erfahrungen dieses Besteuerungsmodus in anderen Ländern zurückgreifen. In den USA können die sog. "Small Business Corporations" nach der Novellierung des I.R.C. (Technical Amendments Act) von 1958 unter bestimmten Voraussetzungen für eine Besteue-

---

1) Becker,E.: Ist es erwünscht... ,a.a.O., S. 431

2) Lenski, E.: a.a.O.,S.183; Institut "Finanzen und Steuern": Die steuerliche Behandlung von personenbezogenen Kapitalgesellschaften, a.a.O., S. 29; Troeger-Denkschrift,a.a.O., S. 12 ff.; Strickrodt,G.: a.a.O.,S.68; FamAG,a.a.O., S.68 ff.

3) Institut "Finanzen und Steuern": Die steuerliche Behandlung von personenbezogenen Kapitalgesellschaften..., a.a.O., S. 29; Schürmann,W.: Die Besteuerung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften, insbes. der GmbH, in: RdSchfGmbH, 49.Jg. 1958, S. 66.

4) Troeger-Denkschrift, a.a.O., S. 12 ff.

rung nach Est-Grundsätzen optieren.[1] Diese Bedingungen sind erfüllt, wenn:

- die Anzahl der Anteilseigner höchstens 1o beträgt,
- die Anteilseigner inländische natürliche Personen sind,
- nur eine Klasse von Aktien existiert,
- höchstens 2o % des Rohertrags aus Royalties, Zinsen, etc. und maximal 8o % aus ausländischen Quellen herrühren,
- alle Anteilseigner mit der Option einverstanden sind.[2]

5) Steueraufkommen: Es steht außer Frage, daß durch das Partnerschaftsverfahren das Steueraufkommen des Staates gemindert würde. Die Besteuerung des gesamten Gesellschaftsgewinns nach progressiven Sätzen ist kein ausreichendes Äquivalent für den Wegfall der Kst. Zum Ausgleich des voraussichtlichen Minderaufkommens könnte man wiederum daran denken, das gesamte Niveau der Est zu erhöhen.

2. Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Freilassung der Anteilseigner

Bei diesem Verfahren wird nur die Gesellschaft besteuert, die Dividendenzahlungen bleiben von jeder weiteren Steuer frei. Die einmalige Gesellschaftsbesteuerung ist das steuertechnisch einfachste Verfahren zur Erfassung kapitalgesellschaftlicher Gewinne. Es ist deshalb nicht verwunderlich, daß die Mehrzahl dieser Vorschläge aus einer Zeit stammt, in der die Gewinnbesteuerung der Ka-

---

1) Frankreich gestattet seit 1956 best. Gesellschaften mbH., sich auf Antrag wie Personengesellschaften besteuern zu lassen; vgl. Egner,H.: Die Belastung deutscher und französischer Kapitalgesellschaften mit gewinnabhängigen Steuern, Diss. Saarbrücken 1968, S. 43, 44.

2) vgl. Attinger,H.: a.a.O., S. 113 und 118, Fußn. 1.

pitalgesellschaften infolge des damaligen Organisationsstandes steuertechnisch große Schwierigkeiten bereitete.[1] Das geht deutlich aus einer Äußerung A.WAGNERS hervor: "Es liegt das Problem vor, das von physischen Personen nicht selbst, sondern vermittelst der Gesellschaft erworbene Einkommen möglichst vollständig, sicher und einfach zu erfassen. Das geschieht jedenfalls besser, wenn jenes Einkommen in seiner Konzentration bei der Gesellschaft, nicht erst nach seiner Zersplitterung bei den einzelnen Aktionären u.s.w. von der Steuer getroffen wird."[2] Durch diesen Besteuerungsmodus werden die juristischen Personen anstelle der Anteilseigner zu Steuersubjekten im System der direkten Steuern. Dieses Verfahren fand in Preußen ab 1906 bei den Gesellschaften mbH Anwendung.[3] Auch heute noch werden in einigen Schweizer Kantonen Kapitalgesellschaften auf diese Weise besteuert.[4]

1) Leistungsfähigkeits- und Gleichmäßigkeitsprinzip: Die einmalige Gesellschaftsbesteuerung verstößt eindeutig gegen die Systematik des geltenden Steuerrechts. "Überspitzt kann dieses Verfahren, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Gesellschaft und Gesellschafter zu beseitigen, dahin charakterisiert werden, daß Einkommensteuer zahlt, wer kein Einkommen hat, und einkommensteuerfrei ist, wer Einkommen hat."[5] Da sich ein pro-

---

1) Pro Vorschlag: Dietzel,C.: a.a.O., S. 77; Antoni,G.: a.a.O., S. 997; Feitelberg,D: a.a.O., S. 109; Meilicke,H.: Steuerliche Erleichterung der Umwandlung und Umgestaltung von Unternehmen,a.a.O., S. 213 ff., hier S. 218.

2) Wagner,A.: Die Reform der direkten Staatsbesteuerung, a.a.O., S. 670; so auch Dietzel,C.: a.a.O., S. 44 ff.; in neuerer Zeit ist dieses Verfahren von Scheuing und Lenski zur Diskussion gestellt worden; vgl. Scheuing,P.: Rechtliche Gestaltung und steuerliche Behandlung der Handelsgesellschaften, in: StuW, XXIII.Jg. 1944,Sp. 472; Lenski,E.: a.a.O., S. 183.

3) vgl. dazu S.11.

4) So in den Kantonen Obwalden,Nidwalden,Appenzell, A.-Rh. und Thurgau; vgl. Attinger,H.:a.a.O., S. 72.

5) Känzig, E.:a.a.O., S. 97; vgl. Dornemann,R.: aa.O.,S.357; Terhalle,F.: Finanzwissenschaft, a.a.O., S. 297; Goode,R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 182 ff.

gressiver Tarif wirtschaftlich nur bei physischen Personen vertreten läßt, kann der Steuersatz bei diesem Vorschlag nur proportional sein. Das Hauptmerkmal jedes modernen Est-Systems, die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, wird nicht beachtet, weil sich die Besteuerung völlig losgelöst von den persönlichen Verhältnissen der Anteilseigner vollzieht. Bei hohem Proportionaltarif ergibt sich eine Ungerechtigkeit für Bezieher niedriger Gesellschaftseinkünfte, weil sie mehr Steuern zahlen als sie müßten, wenn sie der Est-Progression unterliegen würden. Anteilseigner mit Est-Spitzensätzen werden hingegen privilegiert, es sei denn, Proportionaltarif und Est-Spitzensatz stimmten überein.[1] In jedem anderen Fall ergibt sich eine relative Unter- bzw. Überbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne. Würde man den gegenwärtigen normalen Kst-Tarif beibehalten, bliebe es für die thesaurierten Gewinne bei der gegenwärtigen steuerlichen Erfassung. Für Anteilseigner mit einem marginalen Est-Satz von über oder unter 36 % (22,5 %) würde sich bei Gewinnausschüttungen eine Änderung gegenüber der jetzigen Rechtslage ergeben.

Das Verfahren der einmaligen Gesellschaftsbesteuerung verstößt gleichzeitig auch gegen das Gleichmäßigkeitsprinzip. Während Anteilseigner von Personengesellschaften der Est-Progression unterliegen, werden Anteilseigner von Kapitalgesellschaften proportional besteuert. Der steuerliche Einfluß auf die Wahl der Rechtsform wird nicht beseitigt, weil viele Kapitalgesellschaften, deren Anteilseigner sich in niedrigen Einkommensklassen befinden, die Rechtsform der Personengesellschaft wählen würden.

---

1) Die Spalten (2), (3) und (4) auf S. 118 können in entsprechender Weise zum Vergleich herangezogen werden.

Ausländische Anteilseigner könnten aus diesem Besteuerungsverfahren keine Wettbewerbsvorteile erzielen.

2) Einfluß auf die Finanzierungsströme: Vorteilhaft ist weiterhin, daß hier kein Einfluß auf die Gewinnverwendung ausgeht. Die Entscheidung, ob Gewinne ausgeschüttet oder thesauriert werden, ist nicht mehr von steuerlichen Überlegungen abhängig. Die einzelnen Kapitalanlagemöglichkeiten (Eigen- und Fremdfinanzierung) werden hingegen nach wie vor ungleichmäßig besteuert.[1]

3) Technische und verwaltungsmäßige Durchführung: Das Verfahren der einmaligen Gesellschaftsbesteuerung ist steuertechnisch leicht zu handhaben. Durch die vollständige Erfassung des Gewinns wird die Steuerhinterziehung ausgeschlossen. Um Mehrfachbelastungen zu verhindern, müßte man das Schachtelprivileg - allerdings ohne Begrenzung der Beteiligungshöhe - beibehalten.

4) Steueraufkommen: Der Steuerertrag würde sich um die Est auf die Gewinnausschüttungen vermindern, um die Differenz zwischen Normalsatz und Ausschüttungssatz der Kst hingegen erhöhen. Die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger wird zu einem Mehraufkommen führen. Trotzdem ist anzunehmen, daß dieses Verfahren insgesamt eine Steuerertragsminderung zur Folge hätte.

Aus den oben dargelegten Gründen ist dieses Besteuerungsverfahren in der Literatur allgemein auf Ablehnung gestoßen.[2]

---

1) Keinesfalls wird man die Ansicht vertreten können, daß die Erträge aus Aktien gegenüber den Zinserträgen von jeder Steuer befreit sind, weil ja die Gesellschaftsgewinne bereits um die anfallende Proportionalsteuer gekürzt sind; a.M. die Krankheit des deutschen Kapitalmarktes a.a.O., S. 11.

2) U.a. Teschemacher,H.: a.a.O., S. 73; Dornemann,R.: a.a.O., S. 358; Popitz,J.: Artikel "Einkommensteuer", in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, III.Bd., 4.Aufl., Jena 1926, S. 4oo ff., hier S. 428; Känzig,E.: a.a.O., S. 1o4.

II. Kombinierte Besteuerung

Hier werden sowohl die Kapitalgesellschaften als auch die Anteilseigner besteuert. Der Gewinn wird nach bestimmten Gesichtspunkten auf beide Steuersubjekte aufgeteilt.

1) Das begrenzte Dividendenabzugsverfahren

In Anlehnung an die früheren Regelungen in den deutschen Einzelstaaten könnte man den Gesellschaften erlauben, einen Teil der Gewinnausschüttungen als Betriebsausgaben vom körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn abzuziehen. So konnten die Kapitalgesellschaften z.B. früher in Preußen 3 1/2 %, in Baden und Württemberg 3 % und in Bayern 2 % des Aktienkapitals als sog. "Normaldividendenschuld" abziehen, ob sie Ausschüttungen vornahmen oder nicht.[1] Im dänischen Einkommensteuersystem vor dem 2. Weltkrieg wurde den Aktiengesellschaften ebenfalls ein 5 %-Abzug gewährt.[2] In Schweden sind Dividenden auf Aktien, die in den Jahren 1961 bis 1966 ausgegeben wurden, in Höhe von 4 % des Aktiennennbetrages bei der Gewinnermittlung abzugsfähig.[3]

1953 hat der Wissenschaftliche Beirat beim BFM als Alternative zum vollständigen Abzug der Dividenden den Vorschlag gemacht, "zur möglichen Abmilderung der Doppelbesteuerung den Gewinn mindestens um denjenigen Teil des ausgeschütteten Gewinns zu kürzen, welcher als angemessene Rentabilität anzusehen ist, z.B. 6 % des Gesellschaftskapitals."[4] Zur gleichen Zeit sprach sich

---

1) vgl. dazu S. 1o ff.

2) vgl. Känzig, E.: a.a.O., S. 84.

3) vgl. Ruppe,H.G.: a.a.O., S. 58.

4) Wissenschaftlicher Beirat beim BFM: Organische Steuerreform, a.a.O., S. 27.

auch ZINTZEN für die Bestimmung aus, "wonach eine Normaldividende, die auf Grund des gegenwärtigen Kursniveaus für festverzinsliche Papiere mit mindestens 5 % zu veranschlagen wäre, als abzugsfähige Ausgaben i.S.d. § 11 KStG zugelassen werden (sollte)."[1)]

Alle diese Vorschläge zeichnen sich dadurch aus, daß sie zur Milderung der Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne beitragen. Die Doppelbelastung wird aber nur dann vermieden, wenn sich die Gewinnausschüttungen innerhalb der vorgeschlagenen "Normaldividende" bewegen. Das ist heute aber keineswegs bei allen Kapitalgesellschaften der Fall. Bei Aktiengesellschaften beträgt die Dividende heute im Durchschnitt rd. 13 %.[2)] Die Doppelbelastung würde aufgrund dessen nur unvollständig beseitigt werden. Vorteilhaft wäre diese Regelung sicher für Kapitalgesellschaften mit beschränktem Anteilseignerkreis, weil diese in der Regel niedrige Ausschüttungen vornehmen und der Gewinn schon durch Geschäftsführergehälter stark gekürzt wird. Durch Abzug einer 5 oder 6 %igen Normaldividende vom körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn ließe sich für viele solcher Gesellschaften die Doppelbelastung vermeiden, aber nicht für alle. Dieses schematische Besteuerungsverfahren ist nicht zufriedenstellend. Der Grund liegt darin, daß man "diesen Abzug nicht als einen organischen Teil eines sachlich richtig aufgebauten Einkommensteuersystems, sondern eher als einen aus Billigkeitsgründen vorzunehmenden Eingriff in ein geschlossenes Steuersystem"[3)]

---

1) Zintzen,H.: Zur körperschaftsteuerlichen Behandlung der Gewinnausschüttungen auf Grund der Kleinen Steuerreform, in: FR, 8.Jg. 1953, S. 349 ff., hier S. 351; ähnlich auch Knur, A.: a.a.O., S. 331.

2) nach WiSta, Jg. 1968, S. 454.

3) Känzig, E.: a.a.O., S. 85.

betrachten muß. Deshalb führt dieses Verfahren auch nicht zur gleichmäßigen Belastung aller Erwerbsgesellschaften. Ohne Zweifel würde durch eine solche Maßnahme die Beteiligungsfinanzierung billiger werden. Doch würde der Gegensatz zwischen Beteiligungs- und Selbstfinanzierung, zwischen Klein- und Großaktionären nicht beseitigt werden. Ein weiteres Eingehen auf dieses System erübrigt sich deshalb.

Bevor wir auf das vollständige Dividendenabzugsverfahren eingehen, soll kurz ein Besteuerungsverfahren erörtert werden, das die Doppelbelastung ebenfalls nur teilweise beseitigt.

2) Teilweiser Ansatz der Dividenden für Einkommensteuerzwecke

Bei diesem Besteuerungsmodus wird auf den gesamten Gesellschaftsgewinn ein einheitlicher Steuersatz angewendet, die Gewinnausschüttungen werden hingegen von der persönlichen Est befreit, sei es, daß

a) nur ein Teil der Dividenden für Einkommensteuerzwecke angesetzt wird (dividends-exclusion approach),

b) die Dividenden bis zur Höhe der Kst-Tarife von der Est-Progression ausgenommen werden, oder

c) ein bestimmter Prozentsatz der Ausschüttungen auf die Est-Schuld der Anteilseigner angerechnet wird (dividends-received credit approach).[1)]

Nach dem amerikanischen I.R.C. 1954 (Sec. 24) waren die ersten 5o Dollar der Dividenden steuerfrei. 4 % der da-

1) vgl. Goode, R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 191; derselbe, How Should Corporations be Taxed? a.a.O., S. 57.

rüberhinausgehenden Beträge konnten auf die Steuerschuld der Anteilseigner angerechnet werden. 1964 wurde dieser Prozentsatz auf 2 % herabgesetzt, später völlig beseitigt. Der Freibetrag beläuft sich seit dieser Zeit auf 1oo Dollar.[1)]

MEILICKE hat vor kurzem für Deutschland ein Dividendenausschließungsverfahren skizziert, bei dem die Hälfte der Dividendenzahlungen für Einkommensteuerzwecke angesetzt werden soll.[2)] Der gespaltene Kst-Tarif sollte durch einen einheitlichen Satz von 5o % ersetzt, die genannte Steuerermäßigung nur unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt werden. Aus Tab. 1o und 11 geht die Gesamtsteuerbelastung und der Unterschied zum heutigen Steuersystem hervor.

Ein kurzes Eingehen auf die oben aufgestellten Kriterien zeigt, daß dieser Plan die Mängel des gegenwärtigen Systems nur in geringem Maße beseitigt. Wie aus dem Beispiel hervorgeht, verstärkt das Dividendenausschließungsverfahren bei einheitlichem Kst-Tarif die relative Überbelastung der ausgeschütteten Gewinne. Anteilseigner mit niedrigem marginalen Steuersatz schneiden dabei schlechter ab als Anteilseigner mit Est-Spitzensätzen. Erreicht der Est-Satz der Anteilseigner 53 %, tritt eine geringe Besserstellung gegenüber der jetzigen Rechtslage ein.[3)] Steuerfreie Kleinaktionäre werden hingegen erheblich schlechtergestellt (76, 56 % - 5o % = 26,56 %).

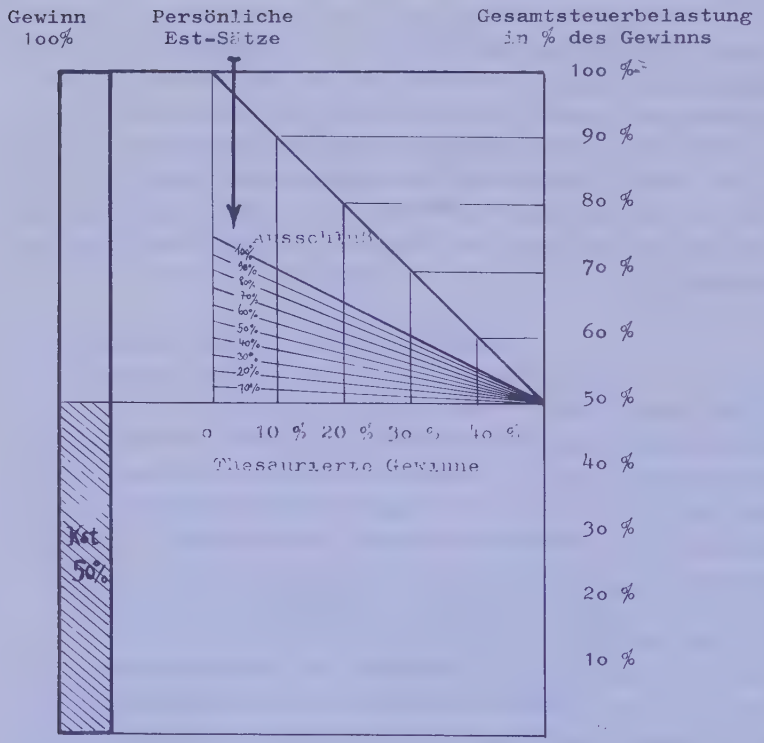
---

1) Attinger,H.: a.a.O., S. 123; Harris, C.L.: Budgetary and Fiscal Policy in the United States 1961 - 1964, in: FA, N.F., Jg. 23 1964, S. 455 ff.; Report Royal Commission, a.a.O., Bd. 4, S. 47.

2) Meilicke,H.: a.a.O., S. 22o; auch nach dem sächsischen EStG vom 24.7.19oo i.d.F. vom 15.6.19o8 waren bei GmbH-Gesellschaftern nur die Hälfte der Dividenden steuerpflichtig; vgl. Dornemann,R.: a.a.O., S. 364.

3) Dieser Fall tritt aber nach Meilicke gar nicht auf, weil er einen einheitlichen Einkommen- und Körperschaftsteuersatz von 5o % befürwortet; vgl. Meilicke,H.: a.a.O., S. 218.

Tab. 1o: Gesamtsteuerbelastung bei alternativen Est-Sätzen und Ausschüttungsquoten in % des steuerpflichtigen Gewinns



Tab. 11: Vollausschüttung im Vergleich mit der heutigen Rechtslage[1)]

Verfahren	Steuerpflichtiger Gewinn	Kst	Ausschüttbarer Gewinn	Davon bei Est zu berücks.	Est-Satz d. Anteilseigners		Verfügbarer Betrag	
					5o%	2o%	5o%	2o%
Meilicke	1oo	5o	5o	25	12,5	5	37,5	45
Gegenwärtig	1oo	23,44	76,65	76,56	38,28	15,31	38,3	61,25

Das Dividendenausschließungsverfahren führt weder zur gleichmäßigen Belastung aller Einkommensempfänger, noch wird der steuerliche Einfluß auf die Rechtsformwahl beseitigt. Durch die Beseitigung des gespaltenen Kst-Tarifs und die Beibehaltung der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger könnten ausländische Anteilseigner keine Wettbewerbsvorteile erlangen. Die Finanzierungsneutralität wird durch dieses System nicht gewährleistet. Steuertechnisch würden geringe Schwierigkeiten entgegenstehen. In bezug auf Beteiligungsgewinne tritt MEILICKE für ein umfassendes Schachtelprivileg ein, das unabhängig von der Beteiligungshöhe gewährt wird. Wegen der von ihm empfohlenen Umwandlungsvergünstigungen könnten Gewinnabführungsverträge wegfallen. Die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten wäre dann überflüssig, "weil ertragsteuerlich einer Vollfusion mehrerer Kapitalgesellschaften nichts mehr im Wege stehen würde."[2)] Bei weiterhin bestehenden Konzernkreisen sollten innerhalb derselben keine Gewinne

1) vgl. Meilicke,H.: a.a.O., S. 22o; Institut "Finanzen und Steuern": Zur Reform der Körperschaftsteuer, a.a.O., S. 36 ff.

2) Meilicke, H.: a.a.O., S. 219.

und Verluste mehr verrechnet werden dürfen, weil diese Verrechnung sowieso auf eine Schädigung der Minderheitsaktionäre hinausliefe.[1)]

Nach diesem Exkurs wollen wir uns wieder Verfahren zuwenden, die die Doppelbelastung völlig vermeiden.

3) Das vollständige Dividendenabzugsverfahren
(dividends-paid credit approach)

Dieser Plan geht von der gesetzlichen Trennung von Gesellschaft und Anteilseignern aus. Das Dividendenabzugsverfahren basiert auf dem Grundgedanken, daß der in einer Kapitalgesellschaft erzielte Gewinn dort versteuert werden soll, wo er aufgrund der Verfügung der Entscheidenden hingelangt: ausgeschüttete Gewinne bei den Anteilseignern, thesaurierte Gewinne bei der Gesellschaft selbst. Die Kst hat hier die Funktion, die Est der Anteilseigner zu ergänzen. Die Anteilseigner werden den Zinsempfängern gleichgestellt. Die Erfassung der Gewinnreserven bei der Gesellschaft selbst wird mit der Begründung gerechtfertigt, daß diese Gewinne nicht Einkommen der Anteilseigner, sondern eigenes Einkommen der Gesellschaft seien.[2)] Die Idee von der institutionellen Verselbständigung der Kapitalgesellschaften kommt hier zu ihrem Recht.

Dieses Prinzip fand bis 1962 im belgischen Schedulensystem Anwendung. Zurückbehaltene Gewinne wurden bei der Gesellschaft durch Schedule 3 versteuert, die

---

1) Meilicke,H.: a.a.O., S. 219.

2) Hirsch,H.: a.a.O., S. 428; Hedtkamp,G.: Das ökonomisch rationale Steuersystem, a.a.O., S. 266.

Dividenden nach Schedule 2 bei den Anteilseignern.[1] Auch Australien praktizierte von 1915-1922 dieses System.[2] Das Dividendenabzugsverfahren unterscheidet sich nur semantisch von der sog. "undistributed profits tax", die 1936 in den USA eingeführt, 1937 aber schon wieder aufgehoben wurde.[3] Diese Besteuerungsform stand nach dem Kriege in Deutschland lange zur Diskussion, zuletzt bei der Kst-Reform 1958.[4] Aus Kreisen des Bundesverbandes der Deutschen Industrie (BDI) hat man dieses Verfahren vor kurzem als Alternative zur Teilhabersteuer genannt.[5]

Einführung des Dividendenabzugsverfahren heißt Senkung des Kst-Satzes auf ausgeschüttete Gewinne in Höhe von nominell 15 % (bzw. 26,5 %) auf o %. Damit würde man einen Weg weiterverfolgen, der mit der "Kleinen Steuerreform" 1953 begonnen wurde.[6]

---

1) vgl. Andreae,C.H.:Doppelbelastung der Dividendeneinkommen, in: Die AG, 2.Jg. 1957,S. 65; seit 1962 existiert - wenn auch in abgeschwächter Form - eine mit der Einführung der Kst verbundene Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne; vgl. Lagae,J.P.: Zur Besteuerung der Aktiengesellschaften in Belgien, in: StuW,Jg. 1964,Sp.497 ff.

2) Gunn,J.A.L.: A Plan for the Abolition of Double Taxation of Company Profits, a.a.O., S. 6o ff.

3) Goode,R.A.: The Corporation Income Tax, a.a.O., S. 191.

4) vgl. Gemeinsames Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesminister der Finanzen und des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundeswirtschaftsministerium vom 26.Januar 1958: Kapitalmarkt und Besteuerung,in:Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundeswirtschaftsministerium,Gutachten vom Januar 1957 bis März 1961, 5.Bd.,Göttingen 1961,S. 36 ff.

5) Industriekurier Nr. 146 vom 19.9.1968, S. 1.

6) Für diese Methode sprachen sich u.a. aus:Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesfinanzministerium: Organische Steuerreform, a.a.O.,S. 27; Flume,W.: Die Große Steuerreform, in: DB, 7.Jg.1954, S. 73; Waldmann, N.J.W.:a.a.O., S. 425; Giersch, H.H.: a.a.O., S. 43 und 132 ff.;Stützel,W.: Aktienrechtsreform und Eigentumsbildung, a.a.O., S. 232 ff.; Bauer,S.: Verfassung und Doppelbesteuerung,a.a.O., S. 4o1; Hedtkamp,G.: Das ökonomisch rationale Steuersystem, a.a.O., S. 266; Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 172ff.; Hirsch,H.: a.a.O., S. 427 ff.; Wöhe,G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. II, 2.Halbbd., a.a.O., S. 265, 266.

Prüfen wir , inwieweit dieser Vorschlag unsere obigen Kriterien erfüllt.

1) Leistungsfähigkeitsprinzip: Der Gedanke von der wirtschaftlichen Selbständigkeit harmoniert nicht mit dem heute vertretenen Konzept vom Anteilseigner als wirtschaftlichem Eigentümer der Gesellschaft. Rein optisch werden die Anteilseigner hier zu Zinsempfängern abgestempelt. Der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widerspricht es, wenn nicht alle Gesellschaftsgewinne bei den Anteilseignern selbst, sondern die thesaurierten Gewinne bei der Gesellschaft besteuert werden. Letztere sind aber "wirtschaftlich den Anteilseignern als Vermögenszuwachs und damit als Einkommensbestandteil zuzurechnen."[1] Das Dividendenabzugsverfahren führt grundsätzlich zur steuerlichen Gleichbehandlung der Dividenden mit anderen Einkommensarten. Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann auf Gewinnausschüttungen voll Anwendung finden. "Da das Leistungsfähigkeitsprinzip für den nicht verteilten Körperschaftsgewinn nicht anwendbar ist, kommt nur ein einheitlicher Steuersatz in Frage, der allerdings ziemlich hoch sein und annähernd an der Höchstgrenze des Einkommensteuertarifs liegen sollte, damit eine ähnliche Belastung erreicht würde, wie sie sich für die größeren Anteilseigner bei einer einkommensteuerlichen Belastung ergeben würde."[2] Für die unverteilten Gewinne wird die Gleichbehandlung mit anderen Einkommensarten nicht erreicht. Derjenige Teil der Gewinnreserven, der Anteilseignern mit niedrigen Est-Sätzen zuzurechnen ist, wird relativ überbelastet. Nur bei Anteilseignern mit hohen marginalen Steuersätzen wird das Leistungsfähigkeitsprinzip in bezug auf verteilte und unverteilte Gewinne in etwa gewahrt.

---

1) Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 5o

2) Haller, H.: Die Steuern, a.a.O., S. 338, 339.

2) Gleichmäßigkeit der Besteuerung: Nach der in der Literatur vertretenen Auffassung kann durch diesen Besteuerungsmodus eine grundsätzliche Gleichbehandlung des in einer Personen- und Kapitalgesellschaft erzielten Gewinns erreicht werden, wenn man - wie gesagt - den Kst-Tarif in Höhe des Est-Spitzensatzes festlegen würde. Das steuerliche Spiel mit den Unternehmungsformen würde dann seinen Sinn verlieren.[1] Das mag für bestimmte Größenbereiche von Erwerbsgesellschaften gelten, nicht aber für alle.[2] Setzt man den Kst-Tarif in Höhe des Est-Spitzensatzes fest, besteht sicherlich für bestimmte Personengesellschaften mit hohen Steuersätzen auf nichtverteilte Gewinne kein Grund mehr, wegen des vergleichsweise niedrigen Kst-Satzes auf thesaurierte Gewinne in Kapitalgesellschaften umzuwandeln. Ebenso hätten kleinere personenbezogene Kapitalgesellschaften die Möglichkeit, sich im Endeffekt wie Personengesellschaften besteuern zu lassen, indem die Gesellschafter den gesamten Gewinn ausschütten und nach Abzug der persönlichen Est in Form einer Kapitalerhöhung oder mittels Gesellschafterdarlehen der Gesellschaft wieder zuführen.[3] In den Gesellschaften, in denen die Vollaus-

---

1) So Flume,W.: a.a.O., S. 73; Knur,A.: a.a.O., S. 323, 324; Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 176 ff. u. 338 ff.; Die Krankheit des deutschen Kapitalmarktes, a.a.O., S.11; Hirsch,H.: a.a.O., S. 427; nach Ansicht des Gutachtens Reform direkter Steuern müßte man der Kirchensteuerbelastung der Personengesellschafter bei der Festlegung des Kst-Tarifs zusätzlich Rechnung tragen; vgl. Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 51.

2) Zu beachten ist, daß die durchschnittliche Est-Belastung der Gewinne bei diesem Vorgehen unter der vergleichbaren Kst-Belastung liegt.

3) In der Literatur wird teilweise vorgeschlagen, das Dividendenabzugsverfahren nur auf personenbezogene Kapitalgesellschaften anzuwenden; vgl. Institut "Finanzen und Steuern": Die steuerliche Behandlung von personenbezogenen Kapitalgesellschaften...,a.a.O.,S. 26.

schüttung des Gewinns aus irgendwelchen Gründen nicht möglich ist, bleibt die relative Überbelastung des thesaurierten Gewinns solange bestehen, wie der Kst-Satz über dem durchschnittlichen Est-Tarif liegt, dem diese Gewinne in einer vergleichbaren Personengesellschaft unterworfen sein würden. Die Ursache dieser Ungleichbehandlung liegt in der Tatsache, daß bei einem Nebeneinanderbestehen einer proportionalen und einer progressiven Steuer eine völlige Gleichbehandlung nicht erreicht werden kann.

Eine völlige Gleichbehandlung könnte man beim Dividendenabzugsverfahren nur dann erreichen, wenn man den proportionalen Kst-Tarif auch auf die nichtentnommenen Gewinne von Personengesellschaften anwendet.[1] Dieser Vorschlag ist in der Literatur mehrfach gemacht worden.[2] Auf diese Weise könnte tatsächlich eine wettbewerbsneutrale Gewinnbesteuerung aller Erwerbsgesellschaften erreicht werden. "Dies hätte jedoch zur Folge, daß auch denjenigen Unternehmen, bei denen eine Besteuerung der Gewinne im Rahmen der Einkommensteuer möglich ist, die aus juristisch-technischen Gründen angewandte schematische Körperschaftsbesteuerung aufgezwungen würde."[3] Zudem würden auch nicht alle Einkommensbezieher gleich behandelt werden.

---

1) Ähnlich auch § 58 a EStG 1931 und § 1o a EStG.

2) Lampe,A.: Artikel "Körperschaftsteuer",a.a.O.,S. 634, 635; Bericht über das Referat von R. Siemon "Die Doppelbelastung der Aktiengesellschaften",a.a.O., S.249; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesfinanzministerium: Organische Steuerreform,a.a.O., S. 27 u. 85 ff.; Adriani, : Estratto da studi in memoria di Bevenuto Griziotti, Universität Pavia 1959, zit. nach Boettcher,C.: Zur Problematik der Besteuerung des Gewinns einerseits und der Ausschüttungen bzw. Entnahmen andererseits, in: FA, N.F., Bd. 2o 1959/6o, S. 148; Frommer,L.: Für eine gleichmäßigere Besteuerung der Erwerbsunternehmungen, in: Neue Zürcher Zeitung Nr. 3351, Jg. 1956, zit. nach Attinger,H.: a.a.O., S. 51; Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 177 u. 339.

3) Haller,H.: Die Steuern, a.a.O., S. 177.

Der Wettbewerbsvorteil ausländischer Tochtergesellschaften wird durch das Dividendenabzugsverfahren nicht beseitigt. Dividendenzahlungen an beschränkt Steuerpflichtige würden in Deutschland nur der Kapitalertragsteuer von 15 bzw. 25 % unterliegen, während Gewinnausschüttungen an unbeschränkt Steuerpflichtige der Est (bzw. bei Beteiligungsverhältnissen im Falle der Nichtweitergabe der Dividenden der Kst) unterworfen werden würden. Der jetzige Wettbewerbsvorteil (ohne Berücksichtigung der ausländischen Zusatzbesteuerung) von 11 % bzw. z.T. 21 % würde sich - unter der Annahme, daß der Kst-Satz weiter 51 % betragen soll - erhöhen auf 51 % - 15 (25) % = 36 (26) %. Nach Ansicht des Wissenschaftlichen Beirats beim BFM falle diese Schwäche umso stärker ins Gewicht, je weiter die internationale Kapitalverflechtung fortschreite.[1] Wegen der Widerstände bei der Revision von Doppelbesteuerungsabkommen kann eine Erhöhung des Quellensteuersatzes - um den Steuerertragsausfall in Höhe von 15 % zu kompensieren - ernstlich nicht ins Auge gefaßt werden. Die Schwierigkeiten bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger könnten nur dann umgangen werden, wenn man in Anlehnung an australische Vorbilder die Abziehbarkeit der Dividenden auf inländische Anteilseigner beschränkte.[2] Diese Lösung wäre aber nur dann anwendbar, wenn die Gesellschaft den Umfang des ausländischen Anteilsbesitzes kennt. Bei ausländischen Tochtergesellschaften könnte der Wettbewerbsvorteil durch diese Methode beseitigt werden, weil die Gesellschaftsgewinne vor der Ausschüttung dem vollen Kst-Satz unterliegen würden.

---

1) Das ist auch der Grund, warum der Wissenschaftliche Beirat beim BFM das Verfahren abgelehnt hat; vgl. Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 51; so auch Steinberg, W.: Kapitalmarktfragen in der Steuerreform, a.a.O., S. 147; ähnlich auch Report Royal Commission, a.a.O., Bd. 4, S. 2.

2) Gunn, J.A.L.: A Plan for the Abolition of Double Taxation of Company Profits, a.a.O., S. 60 u. 66.

3) Einfluß auf die Finanzierungsströme: Durch die Abzugsfähigkeit der Dividenden bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns wird eine steuerliche Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdfinanzierung herbeigeführt. Die Entscheidung über Eigen- oder Fremdkapitalaufnahme wird von steuerlichen Überlegungen nicht mehr beeinflußt. Thesaurierte Gewinne werden wie bisher zu einem proportionalen Satz von 51 % (oder zum Est-Spitzensatz) besteuert. Im Vergleich mit der jetzigen Rechtslage können die Gesellschaften bei gleichbleibenden Dividendenzahlungen mehr thesaurieren oder unter der Annahme gleichbleibender Thesaurierungsquoten rd. 3o % mehr Dividenden ausschütten:

Tab. 12: Aufteilung des steuerpflichtigen Gewinns auf Thesaurierung, Kst und Dividende nach der gegenwärtigen Rechtslage und nach dem DAV

	Geltendes Recht			DAV	
Steuerpflicht. Gewinn	Rücklage	Kst	Dividende	Kst	Dividende
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1oo	o	23,444	76,56	o	1oo
1oo	1o	29,o7	6o,93	1o,41	79,59
1oo	2o	34,7o	45,3o	2o,81	59,19
1oo	3o	4o,33	29,67	31,22	38,78
1oo	4o	45,96	14,o4	41,63	18,37
1oo	49	51	o	51	o

Die steuerliche Entlastung der Gewinnausschüttungen im Vergleich zu den thesaurierten Gewinnen zieht eine Tendenz zu erhöhten Gewinnausschüttungen nach sich. Das

haben die amerikanischen Erfahrungen mit der "undistributed profits tax" bestätigt.[1] Die Verbilligung des Eigenkapitals wird folgedessen zu einer vermehrten Eigenfinanzierung im Wege der Schütt'aus-hol-zurück-Methode führen. Das hätte wiederum eine Belebung des Kapitalmarktes zur Folge. Erscheint bei kleineren Kapitalgesellschaften eine weitere Eigenkapitalaufnahme nicht mehr wünschenswert, kann die Wiedereinlage der ausgeschütteten Mittel auch in Form von Gesellschafterdarlehen betrieben werden. Durch das Dividendenabzugsverfahren wird zwar die steuerliche Diskriminierung des Eigenkapitals beseitigt. Andererseits darf nicht übersehen werden, daß die einzelnen Finanzierungswege trotzdem nicht einheitlich besteuert werden. Während die Ausschüttung und Wiedereinlage der individuellen Est der Anteilseigner (und evtl. der Gesellschaftsteuer) unterliegt, werden die zur Selbstfinanzierung verwandten Mittel nach wie vor zum proportionalen Satz von 51 % (oder mehr) besteuert. Es kostet steuerlich nur in den seltensten Fällen gleichviel, ob Gewinne einbehalten oder ausgeschüttet werden. Der Interessengegensatz zwischen Management und Anteilseignern, Groß- und Kleinaktionären wird gegenüber der bisherigen Rechtslage verstärkt. Solange der durchschnittliche marginale Steuersatz der Anteilseigner unter dem Kst-Satz auf thesaurierte Gewinne liegt, ist es vom wirtschaftlichen Standpunkt aus günstiger, die Gewinne anstatt zu thesaurieren auszuschütten und laufend neue Anteile anzubieten. In diesem Falle können Steuern gespart werden. Praktisch ist es aber illusorisch anzunehmen, daß die Vollausschüttung des ganzen Gewinns möglich ist. Schon wegen der Unsicherheit der Schütt'aus-hol-zurück-Methode werden die Gesellschaften auf ein bestimmtes Maß an Selbstfinanzierung nicht verzichten können.

---

1) Goode, R.A.: The Corporation Income Tax,a.a.O., S. 195.

4) Technische und verwaltungsmäßige Durchführung:
Das Dividendenabzugsverfahren bringt gewisse Vereinfachungen des Steuerrechts mit sich, weil das Schachtelprivileg überflüssig wird. Auch das Problem der "verdeckten" Gewinnausschüttung löst sich auf einfache Weise. Die körperschaftsteuerliche Organschaft müßte hingegen beibehalten werden, weil das Dividendenabzugsverfahren den Verlustausgleich nicht automatisch mit sich bringt. Vorkehrungen müßte man für den Fall treffen, daß die Ausschüttungen eines Jahres die laufenden Gewinne übersteigen. Hier müßte man im Interesse einer stabilen Dividendenpolitik den Vortrag des Überschusses auf das nächste Wirtschaftsjahr gestatten. "Failure to include such a provision in the 1936-37 undistributed profits tax was a source of legitimate complaint."[1] Damit sind wir gleichzeitig bei einem anderen Problem angelangt. Um Doppelbelastungen zu verhindern, müßte eine Regelung eingeführt werden, falls früher thesaurierte und versteuerte Gewinne in späteren Perioden an die Anteilseigner ausgeschüttet werden.[2] Die Doppelbelastung kann hier umgangen werden, wenn man den Dividendenempfängern in Anerkennung der früher bezahlten Kst einen Abzug gewährt.[3] Das macht aber eine genaue Prüfung der Gewinne erforderlich, aus denen die Dividenden gezahlt werden. Alles in allem wird man aber sagen können, daß das Dividendenabzugsverfahren steuertechnisch relativ einfach zu handhaben ist.

---

1) Goode,R.A.: The Corporation Incom Tax, a.a.O.,S. 197; derselbe, The Postwar Corporation Tax Structure,a.a.O., S. 26.

2) a.M. Hedtkamp, G.: Das ökonomisch rationale Steuersystem,a.a.O., S. 269.

3) So jedenfalls die "Commonwealth Income Tax" in Australien aus dem Jahre 1915; vgl. Gunn, J.A.L.: A Plan for the Abolition of Double Taxation of Company Profits, a.a.O., S. 61 und 7o.

5) Steueraufkommen: Die Senkung des Kst-Satzes für "berücksichtigungsfähige Ausschüttungen" auf Null wird sicherlich zu einem Minderaufkommen führen. Man wird die optimistische Auffassung nicht teilen können, daß der entstehende Steuerausfall nicht so hoch sei, weil er größtenteils durch die auf die höheren Ausschüttungen entfallende Est-Aufkommenserhöhung kompensiert werde.[1)]

---

1) vgl. Die Krankheit des deutschen Kapitalmarktes, a.a.O., S. 11.

C. Integrierte Besteuerung von Gesellschaft und Anteilseignern (withholding approach)

Bei Integrationssystemen wird die Kst mit der persönlichen Est der Anteilseigner verknüpft. Die integrierte Besteuerung geht von dem Grundgedanken aus, daß die Kst als Ertragsteuer nur den Charakter einer Vorsteuer haben kann. Bei der endgültigen Besteuerung der Anteilseigner müsse diese Vorsteuer in irgendeiner Weise angerechnet werden. Durch die Anrechenbarkeit verliert die Kst ihren Charakter als Definitivsteuer und wird zu einem echten Bestandteil der Est, wie das z.B. heute bei der Kapitalertragsteuer der Fall ist.

I. Teilintegration: die Integration erstreckt sich auf die Gewinnausschüttungen

Bei diesem Verfahren wird die Kst erst nach der Ausschüttung des Gewinns mit der Est der Anteilseigner integriert. Die auf ausgeschüttete Gewinne entfallende Kst wird als Vorleistung der Anteilseigner betrachtet, die bei der Est-Veranlagung als Einkommensbestandteil entsprechend zu berücksichtigen ist. Je nachdem, ob die endgültige Steuerschuld über oder unter dieser Vorleistung liegt, hat der Anteilseigner die Differenz nachzuzahlen oder kann vom Finanzamt eine Rückerstattung verlangen.

Dieses Prinzip ist relativ alt. Schon bei den Beratungen zu den sächsischen und preußischen EStG-Entwürfen in den Achtzigerjahren des vergangenen Jahrhunderts wurden Anträge auf Einführung des Anrechnungsverfahrens eingebracht.[1] Ein ähnliches System wurde im Schweizer

1) vgl. Hecht,F.:a.a.O., S. 99; Wagner,A.: Die Reform der direkten Staatsbesteuerung...,a.a.O., S.678, 679.

Kanton Glarus von 1904 - 1934 bei der Vermögensteuer angewendet.[1] In Deutschland ist die Anrechnung der auf ausgeschüttete Gewinne entfallenden Kst auf die Est der Anteilseigner bereits kurz nach dem 1. Weltkrieg vorübergehend praktiziert worden.[2] Der Betriebsteuervorschlag Nr. I des Betriebsteuerausschusses wollte das Prinzip der Teilintegration auf alle Erwerbsgesellschaften ausdehnen.[3] Großbritannien kennt das Anrechnungssystem im Rahmen der Körperschaftsbesteuerung bei der sog. "income tax". Das französische Steuersystem wendet seit 1965 (Gesetz Nr. 65-566 vom 12.7.1965) das Verfahren ebenfalls an, gestattet aber nur die Anrechnung der Hälfte der auf ausgeschüttete Gewinne entfallenden Kst auf die Est-Schuld der Anteilseigner.[4] Die letzte Methode läuft praktisch auf dasselbe Ergebnis hinaus wie das Dividendenausschließungsverfahren von MEILICKE.

Der Wissenschaftliche Beirat beim BFM hat 1967 im Gutachten zur Reform der direkten Steuern auf kurzem Raum einen Vorschlag unterbreitet, der gleichfalls von der Teilintegration ausgeht.[5] Das Verfahren kann auf die Kurzform gebracht werden: "Besteuerung des gesamten Gewinns der Kapitalgesellschaften - ohne Rücksicht auf seine Verwendung - durch eine Kst mit Verrechnung (bzw.

---

1) vgl. Attinger,H.: a.a.O., S. 27 u. 4o

2) vgl. S. 22.

3) Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen, a.a.O., Sp. 1o21 ff.; ähnlich auch EFZ,a.a.O., S.56,57.

4) vgl. Institut "Finanzen und Steuern": Neuregelungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer in Frankreich und Großbritannien, Brief 75, Bonn 1965, S. 2 ff.

5) vgl. Gutachten Reform direkter Steuern,a.a.O., S. 5o ff.; das Prinzip der Teilintegration wurde aber schon lange vorher eingehend erörtert, vgl. u.a. FamAG,a.a.O., S. 53 ff.; Institut "Finanzen und Steuern": Die steuerliche Behandlung von personenbezogenen Kapitalgesellschaften, a.a.O., S. 26 ff.; Harrer,H.: a.a.O., S. 117, 118; Schürmann,W.: a.a.O., S. 65 ff.; Steinberg,W.: a.a.O.,S.147.

Erstattung) der auf den ausgeschütteten Gewinn entfallenden Kst gegen die Belastung der Dividendenempfänger mit der Est und der Kirchensteuer."[1)]

Da nach Ansicht des Beirats die Est-Progression künftig nicht mehr bei 53 %, sondern bei 6o % enden soll und eine wettbewerbsneutrale Gewinnbesteuerung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften beabsichtigt ist, soll der Kst-Tarif 62,5 % betragen. Die Kst sollte mindestens diese Höhe haben, weil die Anteilseigner von Personengesellschaften außer der Est ja auch noch die Kirchensteuer (in Höhe von 1o % der Est) entrichten müssen.[2)] Wird hingegen die Kirchensteuerbelastung bei der Festlegung des Kst-Satzes nicht berücksichtigt, sollte als Ersatzlösung die Anrechnung der Kst von 1oo % auf 9o - 95 % gesenkt werden.

Beim Anrechnungsverfahren besteht das steuerpflichtige Einkommen der Anteilseigner stets aus Gewinnausschüttung plus darauf entfallender Kst. Bei dem gewählten Steuersatz von 62,5 % setzt sich das steuerpflichtige Einkommen stets aus 37,5 % Barausschüttung und 62,5 % Steuergutschrift zusammen (vgl. dazu Tab. 13).[3)]

Ein weiterer Vorteil dieses Anrechnungsverfahrens liegt nach Ansicht des Beirats im Wegfall der Kapitalertragsteuer und des Schachtelprivilegs.[4)] Das Schachtelprivileg erübrigt sich deshalb, weil das vorgeschlagene Anrechnungssystem die Steueranrechnung auch im Kst-Bereich zuläßt.[5)] Der Beirat spricht sich darüberhinaus

---

1) Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 51.
2) Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 51, 52.
3) Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 52.
4) Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 52 u. 54.
5) Wird die Kirchensteuer bei der Festlegung des Kst-Satzes nicht berücksichtigt, so soll auch bei verschachtelten Gesellschaften nur eine 9o-95%ige Anrechnung der Kst zugelassen werden; vgl. Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 54.

Tab. 13: Teilintegration bei verschiedenen Ausschüttungsquoten und marginalen Est-Sätzen[1)]

	Ausschüttung in % des Gewinns			
	1oo	5o	25	o
Steuerpflicht. Gewinn	1oo	1oo	1oo	1oo
./. Kst 62,5 %	62,5	62,5	62,5	62,5
Ausschüttbarer Gewinn	37,5	37,5	37,5	37,5
Barausschüttung	37,5	18,75	9,38	-
Steuergutschrift	62,5	31,25	15,62	-
Steuerpflicht. Einkommen	1oo	5o	25	-
./. Est a) 5o %	5o	25	12,5	-
b) 3o %	3o	15	7,5	-
c) 1o %	1o	5	2,5	-
d) o %	-	-	-	-
Steuergutschrift	62,5	31,25	15,62	-
Verfügbares Einkommen des Anteilseigners bei Est				
a) 5o %	5o	25	12,5	-
b) 3o %	7o	35	17,5	-
c) 1o %	9o	45	22,5	-
d) o %	1oo	5o	25	-
Rücklage	-	18,75	28,12	37,5

1) vgl. auch Institut "Finanzen und Steuern": Zur Reform der Körperschaftsteuer, a.a.O., S. 16.

für die Abschaffung der Organschaft aus, weil seiner Meinung nach "die Wege der Beeinflussung von Steuerbemessungsgrundlagen in einem Konzern größer und vielfältiger sind als in einem Einzelunternehmen..."[1] Es bestände deshalb keine Veranlassung, "durch spezielle Konzernsteuerrechtsinstitute zusätzliche Vorteile für die Unternehmungsverbindungen zu schaffen."[1]

Vor der kritischen Betrachtung des Vorschlags sei bemerkt, daß die Ausführungen des Wissenschaftlichen Beirats zur Körperschaftsteuerreform im Rahmen der allgemeinen Steuerreform zu kurz und ungenau geraten sind und folglich zu einigen Mißverständnissen Anlaß bieten.

1) Leistungsfähigkeitsprinzip: Das Prinzip der Teilintegration von Kst und Est läuft im Endeffekt auf dasselbe Ergebnis hinaus wie das Dividendenabzugsverfahren. Wir können uns deshalb kürzer fassen. Bei den ausgeschütteten Gewinnen wird das Leistungsfähigkeitsprinzip verwirklicht. Hier ergibt sich eine grundsätzliche Gleichstellung mit anderen Einkommensarten.[2] Die steuerliche Behandlung der unverteilten Gewinne ändert sich - abgesehen von der Erhöhung des Tarifs - gegenüber der jetzigen Rechtslage nicht. Die nicht ausgeschütteten Gewinne werden nach wie vor im Vergleich zur Regelung in der Personengesellschaft relativ überbelastet. Die Kst auf thesaurierte Gewinne wird erst durch die Ausschüttung zu einer anrechenbaren Kapitalertragsteuer.[3] Nachteilhaft

---

1) Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 54

2) Im Gegensatz zu früheren Vorschlägen gewährt das Verfahren des Beirats die Rückerstattung zuviel bezahlter Kst; vgl. hierzu u.a. Institut "Finanzen und Steuern": Die steuerliche Behandlung personenbezogener Kapitalgesellschaften..., a.a.O., S. 26 ff.; Nebe, H. a.a.O., S. 29.

3) Im Gutachten ist nicht erwähnt, ob die Anrechnung auch dann gewährt wird, wenn Gewinne früherer Jahre ausgeschüttet werden. Es ist aber selbstverständlich, daß dies der Fall ist, weil sonst die Selbstfinanzierungsmöglichkeiten der Gesellschaften beeinträchtigt werden würden.

ist also auch hier, daß nur die verteilten Gewinne der individuellen Est der Anteilseigner unterliegen.

2) Gleichmäßigkeitspostulat: Wie beim Dividendenabzugsverfahren soll die gleichmäßige Belastung der Erwerbsgesellschaften dadurch erreicht werden, daß der Kst-Satz dem Spitzensatz der Est entspricht. Nur dann sei eine Besserstellung in bezug auf die Besteuerung thesaurierter Gewinne nicht zu erwarten.[1] Für personenbezogene Kapitalgesellschaften sollen keine Sonderregelungen mehr bestehen.[2] Hier gelten dieselben Einwendungen wie beim Dividendenabzugsverfahren. In bestimmten Größenbereichen mag eine steuerliche Gleichbehandlung erreicht werden. So können sich Gesellschaften mit beschränktem Anteilseignerkreis durch Vollausschüttung und Wiedereinlage des Gewinns im Ergebnis wie Personengesellschaften besteuern lassen. Solange aber eine proportionale und eine progressive Steuer nebeneinanderstehen, kann (wie beim Dividendenabzugsverfahren) eine völlige gleichmäßige Besteuerung aller Gesellschaftsformen nicht erreicht werden.[3]

Die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen wird beim Verfahren des Wissenschaftlichen Beirats nicht erwähnt. In Anlehnung an frühere Teilintegrationsvorschläge könnte man das Anrechnungsverfahren auf unbeschränkt Steuerpflichtige begrenzen.[4] Für beschränkt

---

1) Die Kirchensteuer wird bei der Festlegung des Kst-Satzes nicht deshalb berücksichtigt, weil die Körperschaften bisher keine Kirchensteuer bezahlt haben, sondern um eine möglichst gleichmäßige Behandlung im Hinblick auf die Personengesellschaften zu erzielen.

2) Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 51 und 55.

3) Man könnte natürlich wie beim Betriebsteuervorschlag Nr. I das Anrechnungsverfahren auch auf Personengesellschaften ausdehnen.

4) So z.B. Institut "Finanzen und Steuern": Die steuerliche Behandlung personenbezogener Kapitalgesellschaften..., a.a.O., S. 26; Röltgen,H.-A.: a.a.O., S. 195

Steuerpflichtige wird die Kst dann zur Definitivsteuer. Auf diese Weise könnte der Wettbewerbsvorteil ausländischer Tochtergesellschaften tatsächlich vermieden werden.

3) Einfluß auf die Finanzierungsströme: Abgesehen von der Höhe des Steuersatzes, hat das obige Anrechnungsverfahren dieselben Auswirkungen auf die Finanzierungsströme wie das Dividendenabzugsverfahren. Der Interessengegensatz zwischen Groß- und Kleinaktionären in bezug auf die Gewinnverwendung bleibt weiterhin oestehen, weil Gewinnausschüttung und -einbehaltung unterschiedlich besteuert werden. Eigen- und Fremdfinanzierung werden hingegen steuerlich gleichgestellt.[1)]

"If corporate managers and stockholders behaved quite rationally, a dividends-paid-credit plan and a similar withholding plan would have the same effect on dividends and corporate savings."[2)] Steuerersparnisse können beim Anrechnungsverfahren nämlich auch nur durch die Ausschüttung des Gewinns erzielt werden. Bei gleichbleibender Bardividende nach Einführung des Teilintegrationsverfahrens erhöht sich die Rendite der Anteilseigner.

Wo die Vollausschüttung des Gewinns nicht möglich ist, sind die Gesellschaften auf ein bestimmtes Maß an Selbstfinanzierung angewiesen. Bei einem Kst-Satz von 62,5 % wird die Selbstfinanzierung jedoch gegenüber der jetzigen Rechtslage erheblich verteuert (62,5 - 51 % = 11,5 %). Wie aus der Tabelle 14 hervorgeht, ist dies aber nur dann der Fall, wenn die Gesellschaft den gesamten Gewinn thesauriert. Die Tabelle gibt weiter

---

1) vgl. dazu auch die Ausführungen zum Dividendenabzugsverfahren.

2) So Goode,R.A.: The Corporation Income Tax,a.a.O.,S.195.

Tab. 14: Auswirkung des Beiratsvorschlags auf die Selbstfinanzierung der Gesellschaften bei einem Kst-Satz von 62,5 % und verschiedenen marginalen Est-Sätzen der Anteilseigner im Vergleich mit dem geltenden Recht

Geltendes Recht					Beiratsvorschlag				
Dividende	Rücklage	Verfügbares Einkommen bei Est-Satz			Dividende ohne Steuergutschr.	Rücklage	Verfügbares Einkommen bei Est-Satz		
		1o %	3o %	5o %			1o %	3o %	5o %
-	49	-	-	-	-	37,5	-	-	-
1o	42,6	9	7	5	9,38	28,12	22,5	17,5	12,5
2o	36,2	18	14	1o	1o	27,5	24	18,66	13,33
3o	29,8	27	21	15	15	22,5	36	28	2o
4o	23,4	36	28	2o	16,27	21,23	38,97	3o,31	21,65
43,3	21,23	38,97	3o,31	21,65	18,75	18,75	45	35	25
5o	17	45	35	25	2o	17,5	48	37,34	26,67
6o	1o,6	54	42	3o	25	12,5	6o	53,34	33,33
7o	4,2	63	49	35	3o	7,5	72	56	4o
76,56	-	68,9	53,6	38,28	37,5	-	9o	7o	5o

Aufschluß darüber, wieviel thesauriert werden kann, wenn das verfügbare Einkommen der Anteilseigner gegenüber der jetzigen Rechtslage bei alternativen Est-Sätzen gleich sein soll.

Schüttet die Gesellschaft heute mehr als 43,3 % ihres steuerpflichtigen Gewinns aus, dann ist die Selbstfinanzierungsmöglichkeit unter dem Beiratsvorschlag günstiger. Bei darunter liegenden Ausschüttungsquoten ist das geltende Recht jedoch vorteilhafter. Das Anrechnungsverfahren ist folglich für alle Gesellschaften nachteilhaft, die zu solch hohen Ausschüttungen nicht imstande sind.

Bei diesem Verfahren stellt sich darüberhinaus die Frage, warum Anteilseigner von kleineren Kapitalgesellschaften vorweg 62,5 % Kst zahlen müssen, wenn ihre marginalen Steuersätze bedeutend darunterliegen. Für solche Gesellschaften würde der Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats zu einer unbilligen Liquiditätsbelastung führen, weil ja die Kst in jedem Falle erst einmal bezahlt werden muß.[1)]

4) Technische und verwaltungsmäßige Durchführung:
Nach Meinung des Wissenschaftlichen Beirats treten bei dieser Methode keine wesentlich anderen Probleme auf als bei der derzeitigen Erhebung der Kapitalertragsteuer.[2)] Bei den veranlagten Steuerpflichtigen würde sich überhaupt nichts ändern. Es sei lediglich damit zu rechnen, daß die Zahl der Fälle, in denen im Rahmen der Veranlagung anstatt einer Abschlußzahlung ein Erstattungsanspruch entstehe, zunehme. Die Kreditinstitute würden insofern zu einer Mehrarbeit herangezogen, als in den

1) Da dieses Problem auch bei den Vollintegrationsvorschlägen auftaucht, soll hier nicht näher darauf eingegangen werden.
2) Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 51 ff.

nichtveranlagten Fällen, in denen bisher aufgrund einer vom Finanzamt ausgestellten Bescheinigung vom Kapitalertragsteuerabzug seitens der Banken abgesehen wird, diese nunmehr die Erstattung der Kst beim Finanzamt beantragen müßten.[1] Ohne Zweifel bringt die Zunahme der Erstattungsfälle (durch die Festsetzung des Kstsatzes über dem Est-Spitzensatz) für die Kreditinstitute und die Finanzverwaltung eine Mehrarbeit mit sich. Der Wissenschaftliche Beirat spricht sich zwar für eine umfassende Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus, erwähnt die Kursgewinnbesteuerung im Zusammenhang mit der Kst-Reform aber nicht.[2] Es müßte ferner eine Regelung getroffen werden, um eine Doppelbelastung des unverteilten Gewinns zu vermeiden, die entsteht, wenn diese Gewinne erst bei der Gesellschaft und dann bei einer Veräußerung des Anteils besteuert werden.

Durch die Stichtagslösung des Beiratsvorschlags wird die Gefahr des Anteilspendelverkehrs heraufbeschworen.

Die Ablehnung der Organschaft durch den Wissenschaftlichen Beirat bedeutet, daß die Theorie von der wirtschaftlichen Einheit aufgegeben wird. Dadurch wäre in Zukunft ein Verlustausgleich im Konzern nicht mehr möglich. Im Falle von Verlusten hätten Konzerne künftig Liquiditätsnachteile zu erwarten. Der Fiskus ist zwar dann am Gewinn beteiligt, aber nicht mehr am Verlust.

5) Steueraufkommen: Nach Ansicht des Wissenschaftlichen Beirats ist bei diesem Verfahren mit einem Mehraufkommen von rd. 7oo Mio. DM zu rechnen.[3] Genaue Berech-

---

1) Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 51
2) Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 23 ff.
3) Gutachten Reform direkter Steuern, a.a.O., S. 9o, Anm. 16.

nungen sind schwer durchführbar, weil sich die Kst-Reform im Rahmen einer Reform des gesamten Steuersystems vollzieht. Der Est-Spitzensatz wird sicherlich auch deshalb auf 6o % ausgedehnt, um Kst-Mindereinnahmen zu kompensieren, die durch den Systemwechsel entstehen.

Abschließend seien noch einige Probleme des Teilintegrationsverfahrens angesprochen. Der Fiskus hat bei dieser Methode in Höhe der auf thesaurierten Gewinnen lagernden Steuergutschrift einen Zinsvorteil, die Gesellschaften (bzw. Anteilseigner) einen entsprechenden Zinsnachteil. Für den Fiskus ist es hingegen nachteilhaft, daß Anteilseigner von personenbezogenen Gesellschaften den Zeitpunkt der Auflösung der Rücklagen (und der darauf lagernden Steuergutschrift) selbst bestimmen können. Sie werden es vornehmlich bei schlechter wirtschaftlicher Lage tun, wenn die Gewinne (und ihre marginalen Est-Sätze) niedrig sind, weil ihr verfügbares Einkommen dann besonders hoch ist. Die Auflösung erfolgt stets dann, wenn der Fiskus selbst Mittel benötigt.

Wir haben festgestellt, daß das Anrechnungsverfahren des Wissenschaftlichen Beirats bei gleichen Steuersätzen im Endeffekt zum gleichen Ergebnis führt wie das Dividendenabzugsverfahren. Es stellt sich dann die Frage, warum man dann nicht gleich das steuertechnisch einfachere Verfahren - das Dividendenabzugsverfahren - wählt.

II. Vollintegration: die Integration erstreckt sich auf den Gesamtgewinn

Das Zentralproblem der Körperschaftsbesteuerung liegt in der Behandlung der unverteilten Gewinne. Wir haben gesehen, daß das Dividendenabzugsverfahren und das Anrechnungsverfahren des Wissenschaftlichen Beirats dieses Problem nicht zufriedenstellend lösen können. A. LAMPE hat schon vor über 3o Jahren festgestellt: "Entweder gelingt es, die gesamten Gewinne der juristischen Personen, also auch die nichtausgeschütteten Gewinne, als Teile des Einkommens natürlicher Personen zu besteuern, oder das Problem der Gleichbelastung aller Erwerbsunternehmungen ist wirklich nicht zu meistern. Hiermit ist nun das wirtschaftliche Problem in ein steuertechnisches genau bestimmter Art übergeführt: es fragt sich, ob und wie die nichtausgeschütteten Gewinne als Einkünfte natürlicher Personen erfaßt werden können."[1] Nach dem von uns vertretenen Konzept vom Anteilseigner als "wirtschaftlichem Eigentümer" sind grundsätzlich die gesamten Gesellschaftsgewinne bei den Anteilseignern zu versteuern. Offen bleibt nur, wie das geschehen soll. Wenn die Gesellschaften den Gewinn vollständig an ihre Anteilseigner ausschütten würden und alle Anteilseigner ehrlich wären - d.h. den anteiligen Gewinn deklarieren würden -, so könnte man auf eine Besteuerung der Gesellschaften selbst verzichten und brauchte nur die Anteilseigner zu besteuern. Leider ist diese Annahme unrealistisch. Weil ein großer Teil des jährlichen Gewinns von den Gesellschaften einbehalten wird und viele Anteilseigner ihr Einkommen aus der Beteiligung an einer Gesellschaft verschweigen können, müssen Kapitalgesellschaften grundsätzlich weiterhin besteuert werden. Die

---

1) Lampe, A.: Reine Theorie der Finanzreform, a.a.O., S. 251, 252.

Fragestellung lautet folgendermaßen: Welche steuertechnischen Regelungen müssen eingeführt werden, um den gesamten Gewinn der Gesellschaft als steuerliches Einkommen der Anteilseigner erfassen zu können?

1) Der Integrationsvorschlag der kanadischen Royal Commission on Taxation[1)]

Das Hauptziel der Integration von Kst und persönlicher Est besteht in der Schaffung einer Möglichkeit, daß thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften der Est-Progression der Anteilseigner unterworfen werden können. Anteilseigner von Kapitalgesellschaften sollen auf diese Weise den Anteilseignern von Personengesellschaften gleichgestellt werden.

Nach dem Vorschlag der ROYAL COMMISSION[2)] sollen die Gewinne inländischer Kapitalgesellschaften einer proportionalen Kst unterworfen werden, deren Satz dem Spitzensatz der Est entspricht. Der Gesellschaft wird gestattet, den Gewinn nach Steuern den Anteilseignern zuzurechnen ohne Barausschüttungen vornehmen zu müssen. Bei dieser Zurechnung (allocation) handelt es sich um einen neu eingeführten Begriff. "An allocation would be effected by action of the board of directors

---

1) Die Übertragung des kanadischen Vollintegrationsverfahrens auf deutsche Verhältnisse ist wegen des andersgearteten Steuersystems und Aktienwesens (z.B. keine Inhaber- sondern Namensaktien) problematisch. Es kann sich deshalb nur darum handeln, einen kurzen Überblick über das Prinzip dieses Anrechnungsverfahrens zu geben.

2) vgl. Report Royal Commission, a.a.O., Bd. 1, S. 7 ff; Bd. 4, S. 7 ff. und 82 ff.; Excerpts from Report Royal Commission of Taxation. Introduction, Conclusions and Recommendations, in: Canadian Tax Journal, Vol. XV 1967, S. 166 ff.

of a company and would have significance only for tax purposes."[1]

Inländische Anteilseigner schließen in ihr steuerpflichtiges Einkommen die anteiligen Gewinnausschüttungen und -zurechnungen einschließlich der darauf entfallenden Kst ein (= sog. gross-up Verfahren).[2] Die Anteilseigner haben diese Bruttobeträge der Est zu unterwerfen, wobei die von der Gesellschaft bezahlte Kst anteilig auf die Est-Schuld angerechnet werden kann. Zuviel bezahlte Steuer kann vom Finanzamt zurückverlangt werden. Neu an diesem Verfahren ist, daß auch die Kst auf die unverteilten Gewinne auf die Est der Anteilseigner angerechnet werden kann. Mit dem Integrationsverfahren wird eine Besteuerung der Kursgewinne (capital gains) eingeführt, die in Kanada bisher unbekannt war. Um eine Doppelbelastung des thesaurierten Gewinns zu vermeiden, soll die "cost basis of shares" um den Betrag der zugerechneten thesaurierten Gewinne erhöht werden. Spätere Verteilungen oder Kapitalrückzahlungen vermindern diese fortgeführten Anschaffungskosten. Der Kursgewinn ist die Differenz zwischen Veräußerungspreis und fortgeführten Anschaffungskosten. Die Kursgewinnbesteuerung wird damit begründet, daß "a dollar gained through the sale of a share, bond or piece of real property bestowes exactly the same economic power as a dollar gained through employment or operating a business."[3] Realisierte

---

1) Report Royal Commission, a.a.O., Bd. 4, S. 55; Ketzel ist in diesem Zusammenhang ein Irrtum unterlaufen, wenn er glaubt, daß nicht die gesamten Gewinne der Gesellschaft anteilig bei den Anteilseignern versteuert werden; vgl. Ketzel,E.: Teilhabersteuer, Konzeption und Gestaltungsmöglichkeiten, Diss. Saarbrücken 1969, S. 8, Fußn. 1.

2) Der Bruttobetrag ergibt sich durch folgende Formel:
verteilter und/oder zugerechneter Gesellschaftsgewinn $\cdot \frac{100}{100 - \text{Kst-Satz}}$

3) Report Royal Commission, a.a.O.,Bd. 1, S. 14; vgl. auch Bd. 1, S. 95 ff., wo die einzelnen Gründe für und gegen die Kursgewinnbesteuerung aufgeführt sind.

Kursverluste können dementsprechend abgezogen werden.

Für ausländische Anteilseigner wird die Kst zu Definitivsteuer. Sie können den Steuerkredit nicht in Anspruch nehmen, Zurechnungen haben für sie keine Bedeutung. Dividendenzahlungen an ausländische Anteilseigner werden nach wie vor einer Quellensteuer unterworfen.[1)]

Verluste können nach Ansicht der Royal Commission nicht in derselben Weise zugerechnet werden wie Gewinne. Verluste sollten bei den Gesellschaften auf Gewinne der beiden letzten Jahre zurückgetragen werden, soweit der versteuerte Gewinn noch nicht ausgeschüttet oder zugerechnet wurde. Ein sich ergebender Verlustrest kann auf Gewinne späterer Jahre vorgetragen werden (carry back and carry forward of losses).

Das Verfahren der Zurechnung und Ausschüttung wird auch dann angewendet, wenn die Anteilseigner selbst wieder Kapitalgesellschaften sind.[2)] Die Gewinnzurechnung erfolgt jedoch nicht simultan, wie es theoretisch richtig wäre, sondern skuzessiv.

Nachträgliche Änderungen des steuerpflichtigen Gewinns eines verflossenen Wirtschaftsjahres sollten - abgesehen von geringfügigen Änderungen, die erst im Folgejahr zu berücksichtigen sind - im Jahr der Feststellung zu Korrekturen bei den Anteilseignern führen.

Die Veranlagung der Anteilseigner vollzieht sich dergestalt, daß die Gesellschaften den (ihnen wegen der Namensaktien bekannten) Anteilseignern jährlich Auf-

1) Report Royal Commission,a.a.O., Bd.1,S. 8; Bd.4, S.51; kritisch hierzu: Rädler,A.J.: Nochmals: Zur Ausgestaltung der Körperschaftsteuer, in: FR, 49.Jg. 1967, S. 167 ff., hier S. 168.

2) Report Royal Commission,a.a.O., Bd. 4, S. 6o.

stellungen schicken, aus denen hervorgeht: a) das anteilige steuerpflichtige Einkommen, b) die darauf ruhende Steuergutschrift, c) der Betrag der Bardividende, d) der Betrag der Unbarverteilungen (der zu der "cost basis of shares" gezählt werden muß), und e) der Betrag, der eine Kapitalrückzahlung darstellt.[1] Durch die Festlegung des Kst-Satzes in Höhe des Est-Spitzensatzes wird die Gefahr der Steuerhinterziehung vermieden. Um in den Genuß der Rückerstattung zu gelangen, werden die Anteilseigner bereitwillig die ausgeschütteten oder zugerechneten Beträge deklarieren.

Eine Sonderregelung wird für personenbezogene Kapitalgesellschaften mit max. 15 Anteilseignern vorgeschlagen. Um diesen Gesellschaften die Prozedur der Kst-Zahlung mit anschließender Rückerstattung aus finanziellen Gründen zu ersparen, können sie für die Besteuerung nach der Partnerschafts-Methode optieren.[2] In diesem Falle können Verluste bei den einzelnen Anteilseignern direkt verrechnet werden.

Der große Nachteil des Vollintegrationsverfahrens der Royal Commission liegt in der Dividendenstichtagslösung. Dadurch kann nur derjenige Anteilseigner die Steuerrückerstattung in Anspruch nehmen, der den Anteil zum Zeitpunkt der Verteilung oder Zurechnung des Gewinns besitzt. Diese Lösung hat einen Anteilpendelverkehr zur Folge, weil die Steuergutschriften für den Anteilseigner mit niedrigem marginalen Steuersatz mehr wert sind als für den Anteilseigner mit hohem Est-Satz. Außerdem lassen sich Transaktionen, die eine Steuerhinterziehung zum Ziel haben, nach unserer Ansicht bei diesem Verfahren nicht vollständig vermeiden.[3]

---

1) Report Royal Commission, a.a.O.,Bd.4, S. 66 ff. u.682 ff.

2) Report Royal Commission, a.a.O., Bd.4,S. 68 ff.

3) vgl. die umfangreichen Regelungen zur Verhinderung solcher Transaktionen,a.a.O., Bd. 4, S. 71 ff. u. 666 ff.

2) Der Integrationsvorschlag von Engels/Stützel (= Teilhabersteuer)

Wie der Integrationsvorschlag der Royal Commission gehen auch ENGELS/STÜTZEL bei ihrer (getrennt entwickelten) Teilhabersteuer-Konzeption von der Zielsetzung aus, die Gewinne der Kapitalgesellschaften als Einkommen ihrer Anteilseigner zu erfassen, um auf diese Weise eine Besteuerung zu erreichen, wie sie bei Personengesellschaften Anwendung findet. Das Konzept von der Teilhabersteuer wurde 1966 zum ersten Mal skizziert.[1] Seit dieser Zeit wurde das Verfahren mehrmals in teilweiser modifizierter Form publiziert.[2] Ursprünglich nur für Kapitalgesellschaften (vor allem AG) entwickelt, ist dieses System in der letzten Veröffentlichung von Engels/Stützel (E/S) auf alle Erwerbsgesellschaften ausgedehnt worden. Sie verstehen darin ihren Vorschlag als Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts.[3]

Die einzig wirksame Möglichkeit einer Reform der Körperschaftsbesteuerung liegt nach E/S in der Abschaffung des heutigen Definitivcharakters der Kst. Aufgrund dieser Vorstellung ist die Teilhabersteuer (Tst) eine unselbständige, auf die persönliche Est der Anteilseigner anrechenbare Quellensteuer auf alle Betriebsgewinne. Um Steuerumgehungen durch Nichtdeklaration von Einkünften uninteressant zu machen, soll der Steuersatz mindestens

---

1) Der Ausdruck "Teilhaber" geht auf Carl Dietzel zurück; vgl. Dietzel,C.: a.a.O., S. 29, 32 und 43.

2) vgl. Stützel, W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, a.a.O., S. 135 ff.; Engels,W.: Reformbedürftige Körperschaftsteuer, a.a.O., S. 13o5 ff.; derselbe, Die Körperschaftsteuer als Einkommensteuervorabzug, in: Die Aussprache, Jg. 1967, S. 9 ff.; Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, a.a.O., Ziff. 5o9 ff.

3) Engels, W. und Stützel,W.: Teilhabersteuer, a.a.O.

Tab. 15: Vollintegration nach E/S bei verschiedenen Ausschüttungsquoten und marginalen Est-Sätzen

	Ausschüttung in % des Gewinns			
	1oo	5o	25	o
Steuerpflicht.Gewinn	1oo	1oo	1oo	1oo
./. Kst 6o %	6o	6o	6o	6o
Ausschüttbarer Gewinn	4o	4o	4o	4o
Barausschüttung	4o	2o	1o	-
Steuerpflicht.Einkommen	1oo	1oo	1oo	1oo
./. Est a) 5o %	5o	5o	5o	5o
b) 3o %	3o	3o	3o	3o
c) 1o %	1o	1o	1o	1o
d) o %	-	-	-	-
Steuergutschrift	6o	6o	6o	6o
Verfügbares Einkommen des Anteilseigners bei Est				
a) 5o %	5o	3o	2o	1o
b) 3o %	7o	5o	4o	3o
c) 1o %	9o	7o	6o	5o
d) o %	1oo	8o	7o	6o
Rücklage	-	2o	3o	4o

so hoch sein wie der Est-Spitzensatz (= 53 %).[1] Bezieht man die Kirchensteuer und die Ergänzungsabgabe ein, wird man einen Steuersatz von rd. 6o % in Betracht ziehen müssen.[2] Die Anteilseigner haben ihrerseits die anteiligen Gewinne, ob sie ausgeschüttet oder thesauriert werden,

1) In den verschiedenen Veröffentlichungen von E/S zur Teilhabersteuer werden Steuersätze von 53,6o und 62,5 % genannt.

2) So auch Ketzel, E.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 43 ff.

als eigene Einkünfte zu deklarieren und zu versteuern, wobei die anteilige Tst auf die persönliche Est-Schuld angerechnet wird. Es wird also dasselbe Prinzip angewendet wie beim Vollintegrationsvorschlag der kanadischen Royal Commission.

Die Differenz zwischen Tst und persönlicher Est wird dem Anteilseigner vom Finanzamt zurückerstattet. Die Behandlung von Teilhaberverlusten geschieht entsprechend. Sie werden den Anteilseignern zugerechnet und mindern ihr anderweitiges steuerpflichtiges Einkommen.[1] Betrachten wir, inwieweit das Anrechnungsverfahren von E/S unseren obigen Kriterien genügt.

1) Leistungsfähigkeitsprinzip: Das Postulat der Besteuerung der Anteilseigner nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird voll verwirklicht. Sowohl ausgeschüttete als auch thesaurierte Gewinne werden durch die anteilige Zurechnung der progressiven Est unterworfen. Anteilseigner zahlen nicht mehr Steuern als Bezieher gleich hoher sonstiger Einkünfte.[2] Das Konzept der Teilhabersteuer macht ein Umdenken erforderlich. Die Zurechnung des gesamten Teilhabergewinns an die Anteilseigner bedeutet nämlich ein Abgehen vom Zuflußprinzip des § 11 EStG.[3] Die beim Partnerschaftsverfahren auftretenden Liquiditätsschwierigkeiten infolge der Zurechnung unverteilter Gewinne werden hier allerdings vermieden. Durch die zweimalige Erfassung des Gesellschaftsgewinns - einmal bei der Gesellschaft, zum anderen anteilig bei den Anteilseignern - mit der anschließenden

---

1) Engels, W. und Stützel, W.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 1o (Tz 17)

2) E/S sprechen vom "Degressionseffekt" der Einkommensbesteuerung; vgl. a.a.O., S. 4 (Tz 7).

3) vgl. Institut "Finanzen und Steuern": Zur Reform der Körperschaftsteuer, a.a.O., S. 65.

Anrechnung der Tst auf die persönliche Est wird die Situation verhindert, daß Anteilseigner mehr Steuern zahlen müssen als sie Barausschüttungen erhalten. Einflußlose Anteilseigner werden nicht mehr benachteiligt, weil sie bei hohen Thesaurierungsquoten stets eine höhere Steuerrückerstattung erlangen als der einflußreiche Großanteilseigner. Die relative Überbelastung des unverteilten Gewinns wird beseitigt. Das verfügbare Einkommen des Anteilseigners besteht nicht mehr aus der Nettodividende, sondern aus Barausschüttung und Steuerrückerstattung.

2) Gleichmäßigkeitspostulat: Durch die Erfassung ausgeschütteter und thesaurierter Gewinne als steuerliches Einkommen der Anteilseigner wird grundsätzlich eine steuerliche Gleichbehandlung aller Erwerbsgesellschaften erreicht. Der steuerliche Einfluß auf die Wahl der Rechtsform wird eliminiert. Um dieses Ziel zu erreichen, ist es allerdings nicht notwendig, das Teilhabersteuer-Konzept auch auf Personengesellschaften auszudehnen. Wie wir oben ausgeführt haben, kann bei Publikumsgesellschaften aus juristisch-technischen Gründen auf eine gesonderte Besteuerung des Gewinns nicht verzichtet werden. Bei Personengesellschaften können aber die Gewinne bei den einzelnen Anteilseignern direkt erfaßt werden, weil die einzelnen Anteilseigner

a) dem Finanzamt namentlich bekannt sind,
b) an der Gewinnverwendungsentscheidung maßgeblich beteiligt sind und
c) an das Gesellschaftsvermögen (zum Zwecke der Est-Zahlung) direkt herankommen können.

Außerdem widerspricht es der Steuergerechtigkeit, wenn Personengesellschaften vorab Tst in Höhe von 6o % ent-

richten müssen, wenn die marginalen Est-Sätze ihrer Anteilseigner weit darunter liegen. Das Besteuerungsziel, die steuerliche Gleichbehandlung aller Erwerbsgesellschaften, wird also auch ohne Ausdehnung der Teilhabersteuer-Konzeption auf Personengesellschaften erreicht.

Die Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger ist bei E/S relativ kurz weggekommen. Sie deuten zwar an, daß auch im Rahmen der bestehenden internationalen Doppelbesteuerungsabkommen eine Vielzahl von Varianten möglich sind, entscheiden sich aber zunächst dafür, daß die Tst für ausländische Anteilseigner zur Definitivsteuer wird.[1)]

Dafür sollen aber die Dividendeneinkünfte steuerfrei bleiben. Diese Lösung wird in der Literatur als unbefriedigend betrachtet.[2)] Es wird befürchtet, daß durch die hohe Tst ausländisches Kapital von der Direktbeteiligung in Deutschland abgehalten würde. Durch den Definitivcharakter der Tst wird der Wettbewerbsvorteil ausländischer Muttergesellschaften gegenüber inländischen Muttergesellschaften jedenfalls beseitigt. Der ausländischen Muttergesellschaft fließt der Nettogewinn (Bruttogewinn abzüglich Tst) ihrer Tochtergesellschaft ohne jede weitere deutsche Steuerbelastung zu. Sind die ausländischen Anteilseigner hingegen natürliche Personen, findet das "Degressionsprinzip" keine Anwendung, weil ihr Gewinnanteil in Höhe des Tst-

---

1) Engels,W. und Stützel,W.: Teilhabersteuer,a.a.O., S.12 (Tz 21); Engels, W.: Die Körperschaftsteuer als Einkommensteuervorabzug,a.a.O., S. 14.

2) Rasch,H.:Der Stützel-Plan, in: ZfgK, Jg. 1968,S. 871; Beim Stützel-Plan steckt der Teufel im Detail, in: Industriekurier Nr. 146 v. 19.9.1968, S.3; Institut "Finanzen und Steuern": Zur Reform der Körperschaftsteuer,a.a.O., S. 7o ff.

Satzes proportional vorbelastet ist. Diese Regelung würde zu erheblichen Nachteilen ausländischer Anteilseigner führen, die mit den Vorstellungen einer europäischen Integration nicht harmonieren. KETZEL hat aus diesem Grund vorgeschlagen, die Anrechnungsmöglichkeit auch auf die beschränkt Steuerpflichtigen auszudehnen. Die Tst wird also auch für diesen Personenkreis zur Vorsteuer.[1)]

3) Einfluß auf die Finanzierungsströme: Das Konzept von der Teilhabersteuer verhält sich neutral gegenüber den einzelnen Finanzierungsmöglichkeiten. Die Wahl der betrieblichen Finanzierungsmethode wird künftig nicht mehr durch steuerliche Überlegungen beeinflußt. Die Interessengegensätze zwischen Anteilseignern mit hohen marginalen Steuersätzen und Anteilseignern mit niedrigen marginalen Steuersätzen werden beseitigt. Es kostet steuerlich grundsätzlich gleichviel, ob Gewinne ausgeschüttet oder einbehalten werden. Wenn es überhaupt zu einem Interessengegensatz kommt, dann nur noch zwischen Management und der Gesamtheit der Anteilseigner. Die Abschaffung der Doppelbelastung und die erhöhte Rendite infolge der Steuergutschriften verbilligt die Eigenkapitalkosten. Senkung der Eigenkapitalkosten bedeutet andererseits, daß die Kurse der Anteile steigen werden. Es profitieren dann diejenigen Personen, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf die Tst gerade Anteile in ihrem Besitz halten. Es ist weiter anzunehmen, daß es zu einer vermehrten Finanzierung im Wege der Schütt'aus-hol-zurück-Methode kommt. Die Eigenkapitalquoten der Gesellschaften werden sich beträchtlich erhöhen. E/S vermuten, daß sich durch diese Wirkungen die Zahl der Kapitalgesellschaften um ein Vielfaches erhöhen wird.[2)]

---

1) Ketzel,E.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 36 ff.

2) Engels,W. und Stützel,W.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 19(Tz 31).

In der Literatur und in Wirtschaftskreisen wird die Auffassung geäußert, daß sich durch die Einführung der Tst die Selbstfinanzierungsmöglichkeiten der Gesellschaften verschlechtern würden.[1] Aus der nachfolgenden Tab. 16 geht hervor, inwieweit diese Annahme zutrifft.

Aus der Tab. 16 geht hervor, daß sich die Selbstfinanzierungsmöglichkeiten nur im Falle der völligen Thesaurierung des Gewinns verschlechtern (49 - 4o = 9 % , bzw. um 11 % bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften). Diese Prämisse ist jedoch genauso unrealistisch wie die entgegengesetzte Annahme, die Vollausschüttung. Aufgrund von Erfahrungen kann man feststellen, daß die Gesellschaften auf ein bestimmtes Maß an Selbstfinanzierung nicht verzichten können. Läßt man einmal die Anteilseigner außer Betracht, dann können die Gesellschaften bei einem heutigen Dividendensatz von 14 % des Gewinns vor Steuern genausoviel einbehalten wie bei der Tst (ohne Dividendenzahlung). Richtiger ist es jedoch, wenn man auch hier fragt, wieviel im System der Teilhabersteuer thesauriert werden kann, wenn sich das verfügbare Einkommen der Anteilseigner gegenüber der jetzigen Rechtslage nicht verändern soll. Beträgt der marginale Est-Satz des Anteilseigners 1o %, so kann die Gesellschaft bei einem verfügbaren Einkommen des Anteilseigners von 63 % DM nach Steuern heute 4,2 DM einbehalten. Im System der Tst könnte dieselbe Gesellschaft bei gleichem verfügbaren Betrag des Anteilseigners 27 DM thesaurieren, also rd. 23 DM mehr als bisher. Bei einem Est-Satz von 3o % und einem verfügbaren Einkommen des Anteilseigners von 35 DM kann die Gesellschaft heute 17 DM einbehalten, im Teilhabersteuersystem jedoch 35 DM. Entsprechendes gilt für die anderen Steuersätze.

---

1) So z.B. Friauf,K.H.: Die Teilhabersteuer als Ausweg aus dem Dilemma der Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, in:FR ,Jg. 1969,S. 27 ff., hier S. 29; Rasch,H.: Der Stützel-Plan, a.a.O.,S.87o; Prof. Stützel verteidigt seinen Plan in: Industriekurier Nr. 156 vom 8.1o.1968,S.3.

Tab. 16: Auswirkung der Teilhabersteuer auf die Selbstfinanzierung der Gesellschaften bei einem Tst-Satz von 6o % und verschiedenen marginalen Est-Sätzen der Anteilseigner im Vergleich mit dem geltenden Recht[1)]

Geltendes Recht					Teilhabersteuer				
Dividende	Rücklage	Verfügbares Einkommen bei Est-Satz			Dividende ohne Steuergutschr.	Rücklage	Verfügbares Einkommen bei Est-Satz		
		1o%	3o%	5o%			1o%	3o%	5o%
-	49	-	-	-	-	4o	5o	3o	1o
1o	42,6	9	7	5	5	35	55	35	15
14	4o	12,6	9,8	7	8,75	31,25	58,75	38,75	18,75
2o	36,2	18	14	1o	1o	3o	6o	4o	2o
3o	29,8	27	21	15	13	27	63	43	23
37,5	25	33,75	26,25	18,75	15	25	65	45	25
4o	23,4	36	28	2o	2o	2o	7o	5o	3o
45,3	2o	4o,8	31,7	22,7	25	15	75	55	35
5o	17	45	35	25	3o	1o	8o	6o	4o
6o	1o,6	54	42	3o	35	5	85	65	45
7o	4,2	63	49	35	4o	-	9o	7o	5o
76,56	-	68,9	53,6	38,28					

1) Dieses Problem wurde vom Institut "Finanzen und Steuern" in ihrem Beitrag zur Reform der Kst für einen Est-Satz von 5o % dargestellt; vgl. a.a.O., S. 55 ff. z.T. auch Ketzel,E.: Die Teilhabersteuer, a.a.O., S. 169 ff.

Aus der Tabelle ist weiter ersichtlich: je geringer der marginale Est-Satz der Anteilseigner ist, desto mehr - und zwar überproportional - können die Gesellschaften gegenüber der jetzigen Rechtslage thesaurieren, ohne daß sich das verfügbare Einkommen der Anteilseigner verändert. Gesellschaften, deren Anteilseigner niedrige marginale Est-Sätze aufweisen, haben im System der Tst Finanzierungsvorteile, sowohl in bezug auf die Selbstfinanzierung als auch bezüglich der Beteiligungsfinanzierung. Das ist eine Folge des "Degressionsprinzips" der Est.

Zusammenfassend können wir feststellen, daß sowohl die Beteiligungs- als auch die Selbstfinanzierung zunehmen wird. Die Fremdfinanzierung wird hingegen in entsprechendem Maße zurückgehen.

4) Technische und verwaltungsmäßige Durchführung:
E/S sind der Auffassung, daß ihr Vollintegrationsverfahren das gegenwärtige Steuerrecht vereinfachen wird.[1] So könnten u.a. die Kst und die Kapitalertragsteuer wegfallen.[2] Hier wird man einschränken müssen, daß die Kst auch im System der Tst ihre Berechtigung hat, soweit sich die Gesellschaften im Besitz der öffentlichen Hand befinden.[3] Die jetzige Kapitalertragsteuer wird nur für Dividendenzahlungen überflüssig. Bei Zinszahlungen kann aber weiterhin auf das Quellenabzugsverfahren nicht verzichtet werden.

Durch den Systemwechsel würden darüberhinaus das Schachtelprivileg und die steuerliche Organschaft entbehrlich

---

1) a.M. Stellungnahmen des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler Nr. 3: Zur Teilhabersteuer, Wiesbaden 1969, S. 8 ff.

2) vgl. Engels,W. und Stützel,W.: Teilhabersteuer,a.a.O., S. 1 (Tz1) und S. 12 (Tz 22); Engels,W.: Die Körperschaftsteuer als Einkommensteuervorabzug,a.a.O., S. 14.

3) vgl. auch Institut "Finanzen und Steuern": Zur Reform der Körperschaftsteuer, a.a.O., S. 28; Ketzel,E.: Teilhabersteuer,a.a.O., S. 24 ff.

werden. Voraussetzung für den Wegfall der Organschaft sei allerdings, daß tatsächlich auch die Teilhaberverluste in Konzernen bis hin zu deren letzten Teilhabern angerechnet werden können. Nur dann entfalle die Notwendigkeit eines Verlustausgleichs zwischen Konzernunternehmen.[1] Das bedeutet folglich, daß die Organschaft unter dem Gesichtspunkt des Verlustausgleichs dann nicht wegfallen kann, falls sich die Teilhaberverlustzurechnung bis hin zum letzten Anteilseigner nicht durchführen läßt.

Durch die Einführung der Tst würde das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung gegenstandslos werden.[2] Die Besteuerung von Kursgewinnen und Liquidationsüberschüssen werde überflüssig, weil diese nur Abbilder des Gesellschaftsgewinnes darstellten.[3] Kursgewinne seien auf mittlere Sicht ein Reflex der Selbstfinanzierung. Da thesaurierte Gewinne bereits als versteuert gelten, werde die Kursgewinnbesteuerung gegenstandslos. Kursverluste dürfen dementsprechend auch nicht berücksichtigt werden. Nach unseren Ausführungen über den Einfluß der einbehaltenen Gewinne auf den Kurswert von Anteilen kann auch hier die Prämisse nicht aufrechterhalten werden, daß die Kursgewinne mittelfristig ein reiner Ausdruck der Selbstfinanzierung sind.[4] Unseres Erachtens müssen Kursgewinne deshalb besteuert werden. Um eine Doppelbelastung des thesaurierten Gewinns zu vermeiden, müßten die

---

1) Stützel,W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, a.a.O., S. 142; Engels,W. und Stützel, W.: Teilhabersteuer,a.a.O., S. 12 (Tz 22).

2) Engels,W. und Stützel, W.: Teilhabersteuer,a.a.O., S. 12 (Tz 22)

3) Stützel,W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, a.a.O., S. 142; Engels,W. und Stützel,W.: Teilhabersteuer,a.a.O., S. 12, 13 (Tz 22)

4) Ähnlich Neumark, F.: Teilhabersteuer: Keine Patentmedizin, in: Der Volkswirt, Jg. 1968, Nr. 3o, S. 27 ff., hier S. 28.

Anschaffungskosten wie beim Integrationsvorschlag der kanadischen Royal Commission fortgeschrieben werden.[1] Andererseits soll nicht verkannt werden, daß die Kursgewinnbesteuerung bei Nicht-Buchführungspflichtigen technisch große Schwierigkeiten bereitet. Zudem wird ein negativer Einfluß auf den Kapitalmarkt ausgeübt.

Bei der folgenden Darstellung der Steuertechnik der Tst müssen wir uns im Rahmen der Arbeit auf die wichtigsten Probleme beschränken.

Die Konzeption der Tst geht von der Zielsetzung aus, Teilhabergewinne steuerlich annähernd so zu behandeln wie Einkünfte von Anteilseignern einer Personengesellschaft. Das bedeutet, daß die einzelnen Anteilseigner spätestens bis zum Termin für die Abgabe der Einkommensteuererklärung (31.5. bzw. 3o.9. bei Mitwirken eines Steuerberaters) Informationen über ihren anteiligen Teilhabergewinn benötigen.[2] Da der steuerliche Gewinn heute oft erst nach Jahren endgültig festgestellt wird, soll ein vorläufig ermittelter Gewinn diese Informationsaufgabe übernehmen. Dieser Gewinn wird von KETZEL "Definitivgewinn" genannt.[3] Um zum Teilhabergewinn eines Unternehmens für ein Wirtschaftsjahr zu gelangen, ist der Definitivgewinn um diejenigen Beträge zu korrigieren, um die die in diesem Wirtschaftsjahr ergangenen definitiven Gewinnfeststellungen für frühere Wirtschaftsjahre die damals vorläufig erklärten Gewinne über- bzw. unterschritten.[4] Weil die Anteilseigner von Publikums-

---

1) So z.T. auch Ketzel mit seinem "fortgeführten Wert" von Beteiligungen an teilhabersteuerpflichtigen Gesellschaften; vgl. Ketzel,E.: Teilhabersteuer,a.a.O., S. 76 ff.

2) vgl. auch Ketzel,E.: Teilhabersteuer,a.a.O., S. 51 ff.

3) a.a.O., S. 55.

4) Engels,W. und Stützel, W.: Teilhabersteuer,a.a.O., S. 8 (Tz 14).

gesellschaften ständig wechseln und häufig anonym bleiben können, sollen nachträglich festgestellte Korrekturen früherer Wirtschaftsjahre nicht wie bei den Personengesellschaften rückwirkend zugerechnet werden, sondern dem Gewinn desjenigen Wirtschaftsjahres zugeschlagen werden, in dem diese Änderung eintritt.

Hiermit haben wir aber schon ein Hauptproblem des Teilhabersteuerkonzepts angesprochen: das Problem der Gewinnverschiebung in spätere Veranlagungszeiträume.[1] Dort, wo eine solche Beeinflussung der Bemessungsgrundlage möglich ist, können durch derartige Transaktionen Steuervorteile erzielt werden:

a) Zum einen ergibt sich ein Zinsgewinn, wenn Teilhabergewinne in spätere Perioden verschoben werden, weil die Tst entsprechend später anfällt.

b) zum anderen kann eine echte Steuerersparnis erzielt werden, wenn Teilhabergewinne in Jahren verschoben werden, in denen die marginalen Est-Sätze der Anteilseigner hoch sind und zu einem Zeitpunkt aufgedeckt werden, in denen die Steuersätze verhältnismäßig niedrig sind. Das ist eine Folge des progressiven Est-Tarifs.

In diesem Fall werden zudem diejenigen Anteilseigner benachteiligt, die zum Zeitpunkt der Gewinnaufdeckung ihren Anteil an der Gesellschaft bereits veräußert haben.

Bei Bestehen von Beteiligungsverhältnissen treten zusätzliche Schwierigkeiten auf.[2] Eine Gesellschaft kann ihren Definitivgewinn nur feststellen, wenn ihr die

---

1) vgl. Ketzel, E.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 56 u. 59 ff.
2) derselbe, S. 62 ff.

Gesellschaft, an der sie beteiligt ist, den anteiligen Gewinn rechtzeitig bekanntgibt. Nach der heutigen Praxis werden Beteiligungsgewinne erst mit einjähriger Verzögerung ausgeschüttet und bei der Obergesellschaft einbezogen. Der Zielsetzung der Tst entsprechend kann der Teilhabergewinn einer Gesellschaft bei Bestehen von Beteiligungsverhältnissen nur durch simultane Gleichungen ermittelt werden. Dazu benötigt die betreffende Gesellschaft aber rechtzeitig Informationen über den Teilhabergewinn der Gesellschaft, an der sie beteiligt ist. Um diesen Anforderungen zu genügen, müßte jede Gesellschaft ihren Teilhabergewinn (ohne Beteiligungsgewinne) und ihre Beteiligungen an anderen Gesellschaften veröffentlichen.[1] Praktikabel, aber systematisch ungenau, wäre hingegen die Methode der Gewinnzurechnung mit jährlicher Verzögerung, wie sie im geltenden Recht Anwendung findet.[2]

Um die Teilhabergewinnanteile bis zur Frist für die Abgabe der Est-Erklärung bekanntgeben zu können, entscheidet sich KETZEL für das Selbstveranlagungsverfahren.[3] Etwaiger Mißbrauch sollte durch harte Strafbestimmungen umgangen werden.

---

1) derselbe, S. 66; diese Regelung wird auf Schwierigkeiten stoßen, weil schon der Einführung der Mitteilungspflichten des neuen AktG (§§ 2o, 21) aus Wirtschaftskreisen heftiger Widerstand entgegengebracht wurde.

2) Ketzel behandelt daneben noch zwei weitere Möglichkeiten der Gewinnzurechnung bei Beteiligungsverhältnissen: a) Sukzessive Zurechnung, b) Schätzung der Teilhabergewinnanteile durch die beteiligten Gesellschaften; vgl. Ketzel, E.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 69 ff.

3) Ketzel, E.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 82.

Damit sich die Anteilseigner über die ihnen zustehenden Gewinnanteile informieren können, sollen die Teilhabergewinne von Publikumsgesellschaften jährlich im Bundesanzeiger bekanntgegeben werden.[1] Bei Gesellschaften mit personenbezogenem Anteilseignerkreis ist diese Maßnahme nicht erforderlich, weil sich die Anteilseigner die notwendigen Informationen direkt verschaffen können.

Bei Besitzwechsel eines Anteils während eines Wirtschaftsjahres wird der Teilhabergewinn entsprechend der Besitzdauer auf die einzelnen Anteilseigner aufgeteilt (sog. Pro-rata-temporis-Lösung). Die Dividende erhält jedoch nach wie vor der Anteilseigner, der den Anteil am Dividendenstichtag in Besitz hat. Die Dividendenstichtagslösung wird wegen der Gefahr des Aktienpendelverkehrs abgelehnt.[2] Mit der Pro-rata-temporis-Methode findet ein Verfahren Anwendung, das heute schon in ähnlicher Weise bei der Stückzinsberechnung von festverzinslichen Wertpapieren praktiziert wird.

Damit jeglicher Mißbrauch ausgeschlossen wird, muß der Steueranrechnungsanspruch dem Finanzamt gegenüber nachgewiesen werden. Das kann bei Anteilen, die sich im Depot von Banken befinden, in Form eines erweiterten Depotauszugs geschehen.[3] Auf Selbstverwahrer würde künftig ein Depotzwang ausgeübt werden.[4] Bei nicht-

---

1) Engels,W. und Stützel,W.: Teilhabersteuer,a.a.O., S.8 (Tz 14).

2) Stützel,W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, a.a.O.,S.143.

3) Engels,W. und Stützel,W.: Teilhabersteuer,a.a.O., S.9 (Tz 16).

4) So Ketzel,E.: Teilhabersteuer,a.a.O., S. 92, 93; nach Auffassung des Karl-Bräuer-Instituts sollte es jedoch genügen, "daß der Steuerpflichtige in einer Erklärung, die formularmäßig abgegeben werden kann, die ihm zuzurechnenden Teilhabererträge und die darauf entfallende Teilhabersteuer angibt"; vgl. a.a.O., S. 9.

verbrieften Anteilen (z.B. GmbH-Anteile) sollten die Gesellschaften selbst oder Notare den Nachweis der Besitzdauer belegen.[1] Das Verfahren würde bei Banken mit elektronischer Datenverarbeitung nach E/S nur zu einem unerheblichen Mehraufwand führen. Auf der anderen Seite steht es fest, "daß ohne technische Möglichkeiten, wie sie heute z.B. die elektronische Datenverarbeitung bietet, die Ausgestaltung des Konzepts der Teilhabersteuer mit der 'pro-rata-temporis'-Anrechnung kaum praktisch verwendbar wäre."[2]

Die Anrechnung der Tst auf die Est des Anteilseigners bei der Finanzverwaltung solle grundsätzlich nur auf Antrag erfolgen.[3] Bei einem Tst-Satz, der über dem Est-Spitzensatz liegt, wird jedoch jeder Betroffene diesen Antrag stellen, schon um in den Genuß der Steuerrückerstattung zu gelangen. Für den Sachbearbeiter in der Finanzverwaltung ergebe sich für den Einzelfall nicht mehr Arbeit als bisher bei der Kapitalertragsteuer. Allerdings sei mit einer Zunahme der Abrechnungsfälle zu rechnen, weil sich die Steuerhinterziehung nicht mehr lohnt und die Zahl der Beteiligungssparer zunehmen wird. Deshalb sei es zweckmäßig, das Abrechnungsverfahren mit dem Lohnsteuerausgleich zu verknüpfen. Das könnte in der Weise geschehen, daß Teilhabergewinn- und -verlustanteile in der Lohnsteuerkarte eingetragen werden.[4]

Bei Anteilseignern mit geringen Nebeneinkünften(z.Zt. 8oo DM) wird heute keine Veranlagung durchgeführt. Auf eine entsprechende Bescheinigung des Finanzamtes wird der Quellenabzug unterlassen bzw. die Kapitalertrag-

---

1) Ketzel, E.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 93, 94.

2) derselbe, S. 129.

3) Engels,W. und Stützel, W.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 1o (Tz 19).

4) So Ketzel,E.: Teilhabersteuer,a.a.O., S. 1o1.

steuer zurückerstattet. Bei Anwendung des Teilhabersteuersystems empfiehlt sich in diesen Fällen ein analoges Vorgehen. Um den time-lag zwischen Steuerzahlung und Rückerstattung zu vermeiden, der entsteht, wenn die Gesellschaften laufende Vorauszahlungen auf die Tst leisten, den Teilhabergewinn im folgenden Jahr bekanntgeben und die Anteilseigner diese Vorsteuer erst in diesem Jahr anrechnen könnten, haben E/S folgende Regelungen vorgeschlagen:[1)]

a) Bei Est-Pflichtigen sollte allgemein das Recht gewährt werden, die zu erwartenden Teilhabergewinne und -verluste bei der Feststellung der Est-Vorauszahlungen zu berücksichtigen.

b) Bei Lohnsteuerpflichtigen könnte die Tst sofort mit der laufenden Lohnsteuer verrechnet werden, falls diese die "Steuergutscheine" über ihre Arbeitgeber sofort dem Finanzamt einreichen.

c) Personenbezogenen Gesellschaften sollte das Recht zugestanden werden, daß Tst-Vorauszahlungen durch Est-Vorauszahlungen ihrer Anteilseigner geleistet werden und daß die Tst-Schuld erst mit den Est-Schulden fällig wird, auf die sie dann verrechnet wird.

Bei der letzten Regelung stellt sich die Frage, warum Gesellschaften mit beschränktem Anteilseignerkreis dem System der Tst überhaupt unterstellt werden müssen. Wie wir oben festgestellt haben, kann das Partnerschaftsverfahren vor allem deshalb nicht auf Publikumsgesellschaften angewendet werden, weil die Anteilseigner wenig Einfluß auf die Gewinnverwendungsentscheidung

---

1) Engels,W. und Stützel,W.: Teilhabersteuer,a.a.O., S. 11, 12 (Tz 2o).

besitzen, diese an das Gesellschaftsvermögen (zum Zwecke der Steuerzahlung) nicht unmittelbar herankommen können und die Deklaration der Einkünfte nicht gesichert ist. Deshalb empfiehlt sich für diese Gesellschaften der Quellenabzug vom Gewinn mit der anschließenden Anrechnung der Gesellschaft-Steuer auf die persönliche Est der Anteilseigner. Die Quellensteuer sorgt in erster Linie dafür, daß die anteiligen Teilhabereinkünfte auch deklariert werden. Für personenbezogene Kapitalgesellschaften[1] ist eine derartige Regelung nach unserer Auffassung jedoch überflüssig.

Charakteristisch für solche Gesellschaften ist:

a) der Anteilseignerkreis ist begrenzt,
b) die Anteilseigner sind namentlich bekannt,
c) Besitzwechsel von Anteilen sind selten,
d) die Anteilseigner können aktiv an der Entscheidung über die Gewinnverwendung mitwirken.

Folglich liegen im Grunde ähnliche Verhältnisse vor wie bei einer Personengesellschaft. In Anknüpfung an frühere Ausführungen zum Partnerschaftsverfahren schlagen wir vor, daß Gesellschaften mit begrenztem Anteilseignerkreis auf Antrag wie Personengesellschaften besteuert werden.[2] Durch diesen Antrag verpflichten sie sich zu einer einheitlichen Gewinnfeststellung nach § 215 Abs. 2 AO. Die Anteilseigner hätten nach § 35 Abs. 2 EStG vierteljährlich Est-Vorauszahlungen zu leisten.

---

1) "Personenbezogen" hier nicht i.S. des KStG.

2) Während der Niederschrift dieser Arbeit sind dem Verfasser Ketzel und Stützel mit ähnlichen Gedankengängen zuvorgekommen; vgl. Ketzel,E.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 32 ff.; Stützel,W.: Teilhabersteuer - ein realistischer Vorschlag? Referat, gehalten zur Einleitung der "Aktuellen Diskussion" auf dem Deutschen Steuerkongress 1969 am 6.5.1969, Bonn 1969, S. 8.

Evtl. könnte man die Vorauszahlungen auch durch die Gesellschaften selbst vornehmen lassen. Der Option müßten alle oder die überwiegende Mehrheit der Anteilseigner zustimmen, um einflußlose Anteilseigner vor Liquiditätsschwierigkeiten zu bewahren. Für die Abgrenzung des Gesellschaftskreises ist die Höhe des Gesellschaftsvermögens ohne Bedeutung. Wichtig allein ist der Umfang des Anteilseignerkreises.

Wo sich die Anteilseigner zu einer einheitlichen Gewinnfeststellung verpflichten, erübrigt sich das Anrechnungsverfahren. Dieses Vorgehen hat den Vorteil, daß das Teilhabersteuersystem nur noch auf die rd. 600 Publikumsgesellschaften Anwendung finden würde. Die steuertechnischen Schwierigkeiten der Teilhabersteuer wiegen dann nicht mehr so schwer, weil ja nur noch wenige Gesellschaften diesem System unterliegen.

Nach diesen Vorstellungen sieht die künftige Besteuerung der Kapitalgesellschaften folgendermaßen aus:

a) Kapitalgesellschaften im Besitz der öffentlichen Hand unterliegen weiterhin dem KStG.

b) Die rd. 600 Publikumsgesellschaften werden dem Vollintegrationsverfahren der Teilhabersteuer unterworfen.

c) Gesellschaften mit begrenztem Anteilseignerkreis werden auf Antrag den Personengesellschaften gleichgestellt und unterliegen künftig dem EStG.

5) Steueraufkommen: Wegen fehlender statistischer Unterlagen sind die Schätzungen über die Auswirkung der Tst auf das Steueraufkommen mit sehr vielen Unsicherheiten

behaftet.[1] E/S glauben, daß sich je nach den zugrundegelegten Annahmen Steuerertragsminderungen zwischen 1 bis 2 Mrd. DM auf der einen und einigen hundert Millionen DM Steuerertragszunahmen auf der anderen Seite ergeben werden.[2] Mit Recht weisen sie darauf hin, daß durch die höhere Aufkommenselastizität der progressiven Est gegenüber der proportionalen Kst ein etwaiges Steuerminderaufkommen nach einigen Jahren wieder aufgeholt wird. Momentane Steuerertragsminderungen sollten durch den Wegfall der Sparförderung ausgeglichen werden.[3] Letzten Endes hat man aber auch hier die Möglichkeit, das Niveau der Est-Progression entsprechend anzuheben.

---

1) In der Literatur wird häufig angeführt, daß sich mit der Einführung der Teilhabersteuer ein Steuerausfall in Höhe des Kst-Aufkommens ergeben wird. So z.B. Rasch,H.: Der Stützel-Plan, a.a.O., S. 872; Beim Sützel-Plan steckt der Teufel im Detail, a.a.O., S. 3; diese Ansicht ist natürlich falsch, weil übersehen wird, daß nunmehr auch die thesaurierten Gewinne der Est unterworfen werden. vgl. dazu auch Somogyi,J. und Walter,N.: Nochmals: Einige Aspekte des Stützel-Planes, in: ZfgK, Jg. 1968,S. 1o9o ff., hier S. 1o92, 1o93.

2) Engels,W. und Stützel,W.: Teilhabersteuer,a.a.O., S. 24 (Tz 41).

3) Engels,W.: Die Körperschaftsteuer als Einkommensteuervorabzug, a.a.O., S. 12 ff,; Ketzel,E.: Teilhabersteuer, a.a.O., S. 162.

D. Zusammenfassung

Wir haben gesehen, daß es theoretisch sehr viele Möglichkeiten gibt, die heutige Doppelbelastung kapitalgesellschaftlicher Gewinne zu beseitigen. Aufgrund der von uns aufgestellten Kriterien und des unterschiedlichen wirtschaftlichen Charakters können praktisch nur zwei Verfahren in Betracht gezogen werden: das Partnerschaftsverfahren und das Vollintegrationsverfahren von E/S. Das Partnerschaftsverfahren wäre die Ideallösung, wenn die Anteilseigner sämtlicher Kapitalgesellschaften dem Finanzamt namentlich bekannt wären und an der Gewinnverwendungsentscheidung maßgeblich beteiligt wären. Diese Voraussetzungen sind bei der Mehrzahl aller Fälle gegeben. Bei einem Bruchteil aller Kapitalgesellschaften - den rund 600 Publikumsgesellschaften - liegen jedoch andere Verhältnisse vor. Hier ist die Besteuerung der Gesellschaft und der Anteilseigner mit anschließender Anrechnung der Gesellschaft-Steuer die einzig vernünftige Lösung.

LITERATURVERZEICHNIS

1. Bücher und Zeitschriften:

Albrecht, G.: Zur Frage der Besteuerung kapitalgesellschaftlicher Gewinne, in: FA, N.F., Bd. VI 1939/4o, S. 423 ff.

Amonn,A.: Grundsätze der Finanzwissenschaft, Teil 2, Bern 1953.

Andreae, C.H.: Doppelbelastung der Dividendeneinkommen, in: Die AG, 2.Jg. 1957, S. 63 ff.

Antoni,G.: Die Steuersubjekte im Zusammenhalte mit der Durchführung der Allgemeinheit der Besteuerung nach den in Deutschland geltenden Staatssteuergesetzen, in: FA, 5. Jg. 1888, S. 916 ff.

Aprath,W.: Der gespaltene Körperschaftsteuertarif, ein Problem der Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschaften, in: Die AG, 1.Jg. 1956, S.14 ff.

Arbeitsgemeinschaft selbständiger Unternehmer e.V. Hrsg.: Stellungnahme der Arbeitsgemeinschaft selbständiger Unternehmer e.V. zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und des Verfahrensrechts, in: Die Aussprache, 8.Jg. 1958, S. 81 ff.

Ascher,Th.: Die Betriebssteuer als Mittel zum Wirtschaftsaufbau, in: BFuP, 1. Jg. 1949, S. 133 ff.

Attinger,H.: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften. Eine rechtsvergleichende Studie über die Besteuerungsformen der Aktiengesellschaften in der Schweiz, in der Deutschen Bundesrepublik und in den Vereinigten Staaten, Diss. St.Gallen 1961, Winterthur 1961.

Aufermann,E.: Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Wiesbaden 1959.

Ballerstedt,K.: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften. Eine gesellschaftsrechtliche Betrachtung, Tübingen 1949.

Bauer,S.: Verfassung und Doppelbesteuerung, in: Das Wertpapier, 5. Jg. 1957, S. 4oo ff.

Becker,E.: Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., Berlin 1926.

Becker,E.: Ist es erwünscht, das Einkommen aus Gewerbebetrieb nach gleichmäßigen Grundsätzen zu besteuern, ohne Rücksicht auf die Rechtsform, in der das Gewerbe betrieben wird? Welche Wege rechtlicher Ausgestaltung bieten sich für eine solche Besteuerung? in: Verhandlungen des dreiunddreißigsten Deutschen Juristentages (Heidelberg 1924), Berlin und Leipzig 1925, S. 429 ff.

Becker,E., Riewald, A. und Koch, C.: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Band I, 9.Aufl., Köln usw. 1963

Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 3. November 189o, in: FA, 7.Jg., 189o, S.263 ff.

Begründung zum Entwurf des EStG 192o, Verhandlungen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung, Bd. 34o, Anlagen zu den Stenographischen Berichten Nr. 1624, Berlin 192o, S. 15 ff.

Begründung zum Entwurf des KStG 192o, Verhandlungen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung, Bd. 341, Anlagen zu den Stenographischen Berichten Nr. 1976, Berlin 192o, S. 1o ff.

Begründung zum Steuerneuordnungsgesetz 1954, BT II/481, S. 1o5 ff.

Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechtes, BT II/26o, S. 47 ff.

Bender,R.: Das Körperschaftsteuergesetz vom 16. Okt.1934, München und Berlin 1936

Benzing,H.: Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung der stillen Rücklagen bei der Umwandlung, Diss. Saarbrücken 1966

Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen in das Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben (sog. Steueroasenbericht), in: Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 4. Wahlperiode, Anlagen zu den stenographischen Berichten, Band 92, Drucksache IV/2412, Bonn 1965

Berle jr.,A.A. und Means, G.C.: The Modern Corporation and Private Property, New York 1932

Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen: Bericht und Gesetzesentwürfe zur Betriebsteuer, in: StuW, XXVI.Jg. 1949, Teil I, Sp. 931 ff.

Bickel,W.: Artikel "Körperschaftsteuer", in: HdSW, 6.Bd., Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 41 ff.

derselbe: Artikel "Ertragsteuern", in: HdSW, 3.Bd., Stuttgart und Tübingen 1961, S. 317 ff.

derselbe: Artikel "Ertragsteuern", in: HdF, II.Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 4o3 ff.

Blumenstein,E.: System des Steuerrechts, 2. Aufl., Zürich 1951

Blümich,W., Klein, O., Steinbring,W.,Stutz,H.: Körperschaftsteuergesetz,Kommentar, 4. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1965

Blümich,W. und Falk, L.: Einkommensteuergesetz, 9.Aufl., II.Bd., Berlin und Frankfurt a.M. 1964

Boettcher,C.: Zur Problematik der Besteuerung des Gewinns einerseits und der Ausschüttungen bzw. Entnahmen andererseits, in: FA, N.F., Bd. 2o 1959/6o, S. 143 ff.

Borkowsky,R.: Die Besteuerung der juristischen Personen, in: Wirtschaft und Recht, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik und Wirtschaftsrecht mit Einschluss des Sozial- und Arbeitsrechtes, 5. Jg. 1953, S. 175 ff.

Bräuer,K.: Probleme einer Finanz- und Steuerreform, Bd.II: Die Regierungsvorlage der Finanz- und Steuerreform 1954, Bad Wörishofen 1954

derselbe: Artikel "Ertragsteuern", in: HdF, II.Bd., 1. Aufl., Tübingen 1927, S. 3 ff.

Brönner, : Die zweckmäßigste Unternehmungsform nach den neuen Steuergesetzen, in: DStZ, XIV.Jg. 1925, S. 897 ff.

derselbe: Die dreifache Besteuerung der Erwerbsgesellschaften, in: DStZ, XV.Jg. 1926, S. 521 ff.

derselbe: Die Unternehmungsformen in den neuen Steuergesetzen, in DStZ, XXIII. Jg. 1934, S. 112o ff.

Brönner,H.: Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen, 11.Aufl., Stuttgart 1965

Bredt,J.V.: Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Leipzig 1912

Buchwald,F. und Tiefenbacher, E.: Die zweckmäßige Gesellschaftsform nach Handels- und Steuerrecht, 3. Aufl., Heidelberg 1967

Buehler,A.G.: Public Finance, 3.Aufl., New York-Toronto-London 1948

Bühler,O.: Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band II: Einzelsteuerrecht, 3.Aufl., Wiesbaden 1958

Bühler,O. und Strickrodt,G.: Steuerrecht, Band I: Allgemeines Steuerrecht, 3.Aufl., Wiesbaden 1959

Bühler,O.: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1956

derselbe: Prinzipien des internationalen Steuerrechts, Internationales Steuerdokumentationsbüro, Amsterdam 1964

Büschgen,H.E.: Sonderformen der Eigenkapitalfinanzierung deutscher Aktiengesellschaften, in: Die AG, 9.Jg. 1964, S. 271 ff.

derselbe: Wertpapieranalyse, Stuttgart 1966

Busse, A. und Bauer, S.: Ist die Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne der Kapitalgesellschaften verfassungswidrig? in: RdSchfGmbH,49.Jg.1958, S. 34 ff.

Butters,K.: Should the Profits of Small Corporations be Taxed like Partnership Earnings, in: How Should Corporations be Taxed, New York 1947, S. 72 ff.

Cassier, S.C.: Wer bestimmt die Geschäftspolitik der Großunternehmen? Das Verhältnis zwischen Kapitaleigentum und Entscheidungsgewalt, Frankfurt a.M.1962

Castan,E.: Rechtsformen der Betriebe, Stuttgart 1968

Classen,K.: Umbau der Betriebsbesteuerung. Die Besteuerung des Betriebsgewinnes und des Leistungsaufwandes der wirtschaftlichen Unternehmungen, Köln 1950

Colm,G.: The Corporation and the Corporate Income Tax in the American Economy, in: Essays in Public Finance and Fiscal Policy, New York 1955, S.86 ff.

Cootner, P.H. Hrsg.: The Random Character of Stock Market Prices, Cambridge/Mass. 1964

Cosciani,C.: The Effects of Differential Tax Treatment of Corporate and Non-Corporate Enterprises, Paris (OEEC) 1959

Debatin,H.: Einkommens- und Vermögensverlagerungen in sog. Steueroasenländer unter Ausnutzung des zwischenstaatlichen Steuergefälles, in: DB, 18.Jg. 1965, S. 1022 ff. u. 1065 ff.

derselbe: Die internationalen Basisgesellschaften. Eine Untersuchung über den Einsatz dieser Gesellschaften zur Erlangung von Steuervorteilen im internationalen Bereich unter besonderer Berücksichtigung des deutschen Rechts, in: DStZ, 52. Jg. 1964, S. 9 ff.

Dehlinger,A.: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in Württemberg, Geschichte, Beurteilung und Ausblick, in: FA, 21.Jg. 1904, S. 499 ff.

Dietzel, C.: Die Besteuerung der Actiengesellschaften in Verbindung mit der Gemeindebesteuerung, Köln 1859

Dinglinger,F.: Die staatliche und kommunale Einkommensbesteuerung der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien in Preußen und Baden, Diss. Tübingen 1905, Schöneberg-Berlin 1905

Dornemann,R.: Reformfragen der Unternehmungsbesteuerung, in: FA, N.F. 11.Jg. 1949, S. 355 ff.

Drucksachen des Preußischen Abgeordnetenhauses, Session 1905/06, Nr. 9, S. 70

Egner,H.: Die Belastung deutscher und französischer Kapitalgesellschaften mit gewinnabhängigen Steuern, Diss. Saarbrücken 1968

v. Eheberg,K.Th.: Artikel "Doppelbesteuerung", in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 3.Bd., 3. Aufl., Jena 1909, S. 554

derselbe: Artikel "Doppelbesteuerung", in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 3. Bd., 4. Aufl., Jena 1926, S. 290

derselbe: Finanzwissenschaft, 16./17. Aufl., Leipzig und Erlangen 1923.

Eichhorn,W.: Die Höherbelastung fundierter Bezüge durch direkte Staatssteuern unter besonderer Berücksichtigung der einzelnen Kantone in der Schweiz, Jena 1910.

Eidgenössisches Finanz- und Zolldepartement Hrsg.: Zum Problem der gleichmäßigen Besteuerung der Erwerbsunternehmungen, Bericht vom 14. Februar 1955 der Expertenkommission zur Prüfung der Möglichkeiten gleichmäßiger steuerlicher Belastung der Erwerbsunternehmen ohne Rücksicht auf die Rechtsform an das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement, in: Steuer und Wirtschaft, Bd. 6, Basel 1955

Engels,W.: Reformbedürftige Körperschaftsteuer. Vorschläge aus volkswirtschaftlicher Sicht, in: Der Volkswirt, Jg. 1966, S. 1305-1306.

derselbe: Die Körperschaftsteuer als Einkommensteuervorabzug, in: Die Aussprache, Jg. 1967, S. 9 ff.

Engels,W. und Stützel, W.: Teilhabersteuer. Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts, in: Zum Dialog Nr. 3, 2. Aufl., Frankfurt a.M. 1968

Enneccerus,L. und Nipperdey,H.C.: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 15. Aufl., Tübingen 1959

Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 3. November 189o, in: FA, 7.Jg. 189o, S. 243 ff.

Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommission: Bericht des Steuer- und Finanzausschusses,o.O. 1962

Evers,R.: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 1o. August 1925 und zur Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes unter Berücksichtigung des Einkommensteuergesetzes und des Steuermilderungsgesetzes, 2.Aufl., Berlin 1927

Excerpts from Report Royal Commission on Taxation. Introduction, Conclusions and Recommendations, in: Canadian Tax Journal, Vol. XV 1967

Feitelberg,D.:Die Einkommenbesteuerung nichtphysischer (juristischer) Personen, Staatwissenschaftliche Studien, 6. Bd., 7.Heft, Jena 19oo.

Fettel,J.: Die Selbstfinanzierung der Unternehmung, in: ZfB, 32. Jg. 1962, S. 553 ff.

Findeisen,F.: Die Unternehmungsform als Rentabilitätsfaktor, Berlin und Wien 1924.

Fischer,C.: Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Eine gesellschaftsrechtliche und wirtschaftshistorische Studie, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1948.

derselbe: Die handelsrechtlichen Unterschiede zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften, in: StuW, XXVI.Jg. 1949, Teil I, Sp. 979 ff.

derselbe: Wege zur grundsätzlichen Neugestaltung der Gewinnbesteuerung, in: ZfhF, Jg. 195o, S. 53 ff.

Flume,W.: Die große Steuerreform, in DB, 7. Jg. 1954, S. 67 ff.

Fränkel,F.: Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Tübingen 1915

Friauf,K.H.: Die Teilhabersteuer als Ausweg aus dem Dilemma der Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, in: FR, Jg. 1969, S. 27 ff.

Fuisting,B.: Das Preußische Einkommensteuergesetz vom 24.Juni 1891 und die Ausführungsanweisung vom 5. August 1891, 2.Aufl., Berlin 1892

derselbe: Die Preußischen direkten Steuern, 4.Bd.: Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902.

derselbe: Die Preußischen direkten Steuern, Kommentar zum Einkommensteuergesetz,1.Bd.,6.Aufl.,Berlin 1904

derselbe: Die Einkommenbesteuerung der Zukunft in Anknüpfung an das Preußische Einkommensteuergesetz, Berlin 1903

Gemeinsames Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesminister der Finanzen und des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundeswirtschaftsministerium vom 26.Januar 1958: Kapitalmarkt und Besteuerung, in: Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundeswirtschaftsministerium, Gutachten vom Januar 1957 bis März 1961, 5. Bd., Göttingen 1961

Gerloff,W.: Die öffentliche Finanzwirtschaft, Bd. I, 2.Aufl., Frankfurt a.M. 1948

derselbe: Steuerwirtschaftslehre, in: HdF, Bd. 2, 2.Aufl., Tübingen 1956, S. 240 ff.

Gesetzessammlung der Königlichen Preußischen Staaten, Nr. 19 1891, S. 175 ff.; Jg. 1906, S. 260 ff.

Gessler,E.: Probleme der GmbH-Rechtsreform, in: RdSchfGmbH, 57. Jg. 1966, S. 102 ff.

Geyler,F.: Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr, Bd. I:Mehrfachbesteuerung (Doppelbesteuerung) im Rechtsinne, Leipzig 1931

Gierke,O.: Die Genossenschaftstheorie und die Deutsche Rechtsprechung, Berlin 1887

Giersch,H.H.: Investitionsfinanzierung und Besteuerung, Wiesbaden 1961

Godin-Wilhelmi: Kommentar zum Aktiengesetz vom 6. Sept. 1965, 3. Aufl., Berlin 1967

Göz, K.: Das Württembergische Einkommensteuergesetz vom 8.August 1903, Tübingen und Leipzig 1903

Goode,R.A.: The Corporation Income Tax, New York und London 1951

derselbe: The Postwar Corporation Tax Structure, U.S. Treasury Department 1946.

derselbe: The Postwar Corporation Tax Structure, in: How Should Corporations be Taxed? New York 1947, S. 46 ff.

derselbe: Alternative Approaches to the Integration of Corporate and Individual Income Taxes, in: Proceedings of the National Tax Association, Miami Beach 1947, S. 134 ff.

Groves,H.M.: Postwar Taxation and Economic Progress, New York und London 1946

derselbe: Personal versus Corporate Income Taxes, in: The American Economic Review, Vol. XXXVI 1946, Papers and Proceedings, S. 241 ff.

Gunn, J.A.L.: A Plan for the Abolition of Double Taxation of Company Profits, in: The Chartered Accountant in Australia, Jg. 1955, S. 59 ff.

Gutenberg,E.: Artikel "Finanzierung und Sanierung", in: HdB, 2.Aufl., 1.Bd., Stuttgart1938, Sp. 1749 ff.

derselbe: Über den Einfluß der Gewinnverwendung auf das Wachstum der Unternehmen, in: ZfB, 33. Jg. 1963, S. 2oo ff.

derselbe: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Die Produktion, 1o. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1965

Hahn, L.A.: Theorie der Börsenkursbildung, in: Wirtschaftswissenschaften des gesunden Menschenverstandes, 2.Aufl., Frankfurt a.M. 1955, S. 185 ff.

Haller,H.: Die Steuern, Tübingen 1964

derselbe: Zur Problematik eines rationalen Steuersystems, Kiel 1965

derselbe: Finanzpolitik, 4. Aufl., Tübingen und Zürich 1968

Hansi,A.: Wie kann der Kapitalmarkt gesunden? in: Finanzierungsprobleme und Steuerpolitik, Hrsg. von der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1957

Harrer,H.: Zum Abbau der Doppelbelastung bei den Kapitalgesellschaften, in: RdSchfGmbH,5o.Jg. 1959, S. 115 ff.

Harris,C.L.: Budgetary and Fiscal Policy in the United States 1961-1964, in: FA, N.F., Jg. 23 1964, S. 455 ff.

Haupt,G.: Gesellschaftsrecht,3.Aufl., Tübingen 1944

Hax,K.: Probleme der Aktienfinanzierung unter dem Einfluß des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes, in: ZfhF, N.F., 15. Jg. 1963, S. 49 ff.

Hecht,F.: Die staatliche Besteuerung der Aktiengesellschaften in Deutschland, in: FA, 7.Jg. 189o, 2. Bd., S. 37 ff.

Hedtkamp,G.: Das ökonomisch rationale Steuersystem,in: Weltwirtschaftliches Archiv, Bd. 86 1961 I, S. 232 ff.

derselbe: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Neuwied und Berlin 1968

Heimann,C.: Die historische Entwicklung der Besteuerung der Körperschaften in Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der Einkommensbesteuerung, Diss. München 1952

Held,A.: Die Einkommensteuer, Finanzwissenschaftliche Studien zur Reform der direkten Steuern in Deutschland, Bonn 1872

Helfert,E.A.: Der gegenwärtige Stand der Financial Analysis in den USA, in: ZfB, Jg. 1965, S. 177

Helpenstein,F.: Stellung und Wesen der Gewerbesteuer im deutschen Steuersystem, Leipzig 1926

derselbe: Die Funktion der Unternehmung in der Besteuerung, in: Annalen der Betriebswirtschaft und Arbeitsforschung, IV. Bd. 1930/31,S. 229 ff.

Hensel,A.: Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933

Herrfurth,G.: Die Kommunalabgabepflicht der Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berggewerkschaften und eingetragenen Genossenschaften in Preußen nach dem Gesetz vom 27.Juli 1885, Berlin 1886

Herrmann,C. und Heuer,G.: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 11. Aufl., Köln 1950/65, Bd. V: Einführung in das Körperschaftsteuergesetz und Erläuterungen zum Körperschaftsteuergesetz

Hesselmann,H.:Handbuch der GmbH & Co., 9. Aufl., Köln 1966

Hirsch,H.: Die Selbstfinanzierung in der Steuerpolitik, in: FA, N.F., Bd. 25 1966, S. 416 ff.

Hofmann,H.: Die steuerlich bedingte Wettbewerbssituation von US-Konzernen in der Bundesrepublik Deutschland, in: DB, 18. Jg. 1965, S. 673 ff.

Hubacher,R.: Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Unternehmungsformen, Bern 1954

Hueck,A.: Gesellschaftsrecht, 13. Aufl., München und Berlin 1965

Institut "Finanzen und Steuern": Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform, Heft 3o, S. 82 ff.

Institut "Finanzen und Steuern": Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform. Zur Neuordnung der Finanzverfassung und des Steuersystems, Heft 6o, Bonn 1962

Institut "Finanzen und Steuern": Die steuerliche Behandlung von personenbezogenen Kapitalgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung der Familien-Kapitalgesellschaften, Gutachten im Auftrag der Arbeitsgemeinschaft selbständiger Unternehmer e.V. (ASU), Bonn 1957

Institut "Finanzen und Steuern": Zur Reform der Körperschaftsteuer, Heft 91, Bonn 1968

Institut "Finanzen und Steuern": Die Ergänzungsabgabe - Wesen, Kritik und verfassungsrechtliche Zweifel, Brief 93, Bonn 1967

Institut "Finanzen und Steuern": Neuregelungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer in Frankreich und Großbritannien, Brief 75, Bonn 1965

Jecht,H.: Probleme der Einkommensteuerreform, Göttingen 1948

derselbe: Die große Bundessteuerreform 1954, in: FA, N.F., Bd. 16 1955/56, S. 31 ff.

Kaemmel,E.: Die Dividendenabgabeverordnung, in: Der praktische Betriebswirt, 21.Jg. 1941, S. 596 ff.

Känzig,E.: Die Aktiengesellschaft im Einkommenssteuersystem, Bern 1953

Keller,Th.: Probleme der Besteuerung der Aktiengesellschaft, in: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 91. Jg. 1955, S. 418 ff.

derselbe: Mehr Steuergerechtigkeit, in: Zukunftsaufgaben in Wirtschaft und Gesellschaft, Zürich und St. Gallen 1963, S. 213 ff.

Ketzel,E.: Teilhabersteuer. Konzeption und Gestaltungsmöglichkeiten, Diss. Saarbrücken 1969

Keynes,J.M.: Das Ende des Laissez-Faire, München und Leipzig 1926

Kluckhohn, : Die Regelung der Doppelbesteuerung im Reichssteuerrecht, in: StuW, VIII.Jg. 1929, Teil I, Sp. 382.

Knur,A.: Unternehmungsformen und Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des Steuerneuordnungsgesetzes, in: Festschrift für Walter Schmidt-Rümpler, Karlsruhe 1957, S. 303 ff.

Kraushaar,R.: Die steuerlichen Vorteile ausländischer Kapitalgesellschaften gegenüber inländischen bei Direktinvestitionen in der Bundesrepublik Deutschland unter besonderer Berücksichtigung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes. Dargestellt am Beispiel Frankreichs, Großbritanniens, der Niederlande, der Schweiz und der Vereinigten Staaten von Amerika, Diss. Mannheim 1966

Kropff,B.: Aktiengesetz, Düsseldorf 1965

Kruk,M.: Die 1oo größten deutschen Unternehmen, in: FAZ vom 14.11.1964

Kühn,R.: Abgabenordnung, 9.Aufl., Stuttgart 1968

Kuntze,W.: Signalwirkungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Berlin 1958

Lademann, : Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen bei natürlichen und nichtphysischen Personen, in: DStZ, 14. Jg. 1925, Sp. 25o ff.

Lagae,J.P.: Die Auslegung der Steuergesetze, in: StuW, XL. Jg. 1963, Teil I, Sp. 2o9 ff.

derselbe: Zur Besteuerung der Aktiengesellschaften in Belgien, in: StuW, Jg 1964, Sp. 497 ff.

Lampe,A.: Artikel "Körperschaftsteuer", in: Wörterbuch der Volkswirtschaft, II. Bd., 4. Aufl., Jena 1932, S. 632 ff.

derselbe: Reine Theorie der Finanzreform, in: FA, N.F., Bd. 2 1934, S. 218 ff.

Laufenburger,H.: Artikel "Die Einkommenbesteuerung", in: HdF, 2.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1956, S. 447 ff.

Lehmann,Heinrich: Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1959

Lehmann, Heinrich und Hübner,H.: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches, 16.Aufl., Berlin 1966

Lehmann, Helmut: Einkommensteuer und Aktiengesellschaft. Ein Beitrag zu dem Problem der Einkommensteuerpflicht der Aktiengesellschaften, Diss. Leipzig, Jena 1931

Lenski,E.: Zur Körperschaftsteuer personenbezogener Aktiengesellschaften, in: Die AG, Jg. 1958, S. 181 ff.

Lichy,W.: Besteuerung und Innenfinanzierung. Finanzierungseffekte der betrieblichen Steuerpolitik, Diss. T.U. Berlin 1966, Berlin 1967

Liefmann,R.: Die Unternehmungsformen, Stuttgart 1912

Limbach,J.: Theorie und Wirklichkeit der GmbH, Berlin 1966

Lohmann,M.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Tübingen 1964

Lotz,W.: Finanzwissenschaft, 2.Aufl., Tübingen 1931

Maas,W.: Die Besteuerung der juristischen Person als Vorbelastung fundierten Einkommens, Diss. Köln 1927, Köln 1928

Mahrenholz,R.: Steuerreform und Betriebssteuer, in: ZfB, 21.Jg. 1951, S. 44 ff.

Mann, F.K.: Die Gerechtigkeit in der Besteuerung, in: Beiträge zur Finanzwissenschaft, Festgabe für Georg von Schanz, Bd.II, Tübingen 1928, S. 112 ff.

derselbe: Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, 124. Bd. 1926, S. 3o ff.

De Viti de Marco,A.: Grundlehren der Finanzwissenschaft, Tübingen 1932

Marsilius,G.: Das "Unternehmen an sich", in: ZfgK,Jg. 1956, S. 189 ff.

Matthes,G.: Aktienrecht, 2. Aufl.,Ausgabe B,Berlin 1938

Meilicke,H.: Steuerliche Erleichterung der Umwandlung und Umgestaltung von Unternehmungen, in: Die Aussprache, Jg. 1967, S. 213 ff.

Mellerowicz,K. und Jonas,H.: Bestimmungsfaktoren der Kreditfähigkeit, 2. Aufl., Berlin 1957

Merck,K.: Steuerliche Gleichstellung der Unternehmungsformen, in: Der Volkswirt, 8.Jg. 1954, Beilage zu Nr. 17 "Die große Steuerreform", S. 17 ff.

Mersmann,W.: Die Besteuerung der verflochtenen Gesellschaften, in: Cahiers de Droit Fiscal International Vol. XLII, II me Sujet, Jerusalem 1961, S. 113 ff.

Mirre,L. und Dreutter,H.: Das Körperschaftsteuergesetz vom 16. Okt. 1934, München und Berlin 1939

Moeller,H.: Selbstfinanzierung, in: FA, N.F., Bd. 19 1958/59, S. 172 ff.

Moll,B.: Axiome und Postulate der Steuerlehre, in:FA, 46. Jg. 1929, S. 1 ff.

derselbe: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 193o

Musgrave,R.A.: The Theory of Public Finance, New York - Toronto - London 1959

Nawiasky,H.: Allgemeine Rechtslehre als System der rechtlichen Grundbegriffe, 2. Aufl., Einsiedeln - Zürich - Köln 1948

Nebe,H.: Die Problematik des gespaltenen Körperschaftsteuertarifs. Ein Beitrag zur Frage der steuerlichen Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns der Kapitalgesellschaften, Diss. Göttingen 1967

Neumark,F.: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947

derselbe: Zum Problem der Klassifikation der Steuerformen, in: Beiträge zur Geld- und Finanztheorie. Wilhelm Gerloff zum 7o. Geburtstag, Hrsg. von F. Neumark und H. Sauermann, Tübingen 1951,S.61 ff.

derselbe: Grundsätzliches zur "Großen Steuerreform", in: Wirtschaft und Gesellschaft, Heft 4, Hamburg 1953, S. 35 ff.

Neumark,F.: Artikel "Steuer", in: HdSW, 1o.Bd., Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 93 ff.

derselbe: Probleme und Methoden einer qualitativen Differenzierung (Differentiation) der steuerlichen Einkommensbelastung, in: Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961, S. 391 ff.

derselbe: Grundsätze der Besteuerung in Vergangenheit und Gegenwart, Wiesbaden 1965

derselbe: Teilhabersteuer: Keine Patentmedizin, in: Der Volkswirt, Jg. 1968, Nr. 3o, S. 27 ff.

Niemann,U.: Der Beitrag Spitalers zur Lehre von der Auslegung der Steuergesetze, in: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, Gedenkschrift für A. Spitaler,Köln 1965, S.9 ff.

Nöll von der Nahmer,R.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Band 2: Spezielle Steuerlehre, Köln und Opladen 1964

Osthorst,G.: Unternehmungsformen im Einkommen-, Vermögen- und Gewerbesteuerrecht, Diss. Köln 1933, Würzburg 1934

Paulick,H.: Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - Sein Inhalt und seine Grenzen, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für O. Bühler, Hrsg. von A. Spitaler, Köln 1954, S. 121 ff.

Pissel, und Koppe, :Das Einkommensteuergesetz vom 1o. August 1925, Berlin und Wien 1925.

Pohmer,D.: Zur Abstimmung des Steuersystems auf die Wirtschaftsordnung, in: FA, N.F., Bd. 15 1954/55, S. 373 ff.

Pohmer,D.: Konzentration. Zwei Erwiderungen, in: Die Aussprache, Jg. 1959, S. 74 ff.

derselbe: Einflüsse der Besteuerung auf die Unternehmungsformen, in: ZfB, 34. Jg. 1964, S. 679 ff.

Popitz,J.: Artikel "Körperschaftsteuer", in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. V., 4. Aufl., Jena 1923, S. 895 ff.

derselbe: Artikel "Einkommensteuer", in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, III.Bd., 4. Aufl., Jena 1926, S. 4oo ff.

Prion,W.: Selbstfinanzierung der Unternehmungen, Berlin 1931

Pross,H.: Manager und Aktionäre in Deutschland - Untersuchungen zum Verhältnis von Eigentum und Verfügungsmacht, Frankfurt a.M. 1965

Rädler,A.J.: Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Amsterdam 196o

derselbe: Nochmals: Zur Ausgestaltung der Körperschaftsteuer, in: FR, 49.Jg. 1967, S. 167 ff.

Rasch,H.: Der Stützel-Plan, in: ZfgK, Jg. 1968, S. 87o ff.

Rathenau,W.: Vom Aktienwesen, Berlin 1917

Reichsjustizministerium Hrsg.: Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien usw. aus dem Jahre 193o, Berlin und Leipzig 193o

Reinert,E.: Die Bedeutung und die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: BFuP, 6.Jg. 1954, S. 49o ff.

Reinhardt,F.: Die Steueränderungs-Verordnung, in: DStZ, XXX.Jg. 1941, S. 437 ff.

Report of the Royal Commission on Taxation, Bd. 1 und 4, Ottawa 1967

Revisionsprotokoll zum deutsch-amerikanischen Doppelbesteueru ngsabkommen vom 17.9.1965, in: BAnz, Nr. 2o2 vom 26.1o.1965

Ries,H.P.: Die Problematik der Doppelbelastung der Anteilseigner von Kapitalgesellschaften in der Bundesrepublik Deutschland. Ein steuerlicher Belastungsvergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften, Diss. Freiburg i.d. Schweiz 1963, Mannheim 1963

Ritschl,H.: Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung, Bonn und Leipzig 1925

Röltgen,H.-A.: Die Problematik der Körperschaftsbesteuerung personenbezogener Kapitalgesellschaften, Diss. Köln 196o

Rolph,E.R. und Break, G.F.: Public Finance, New York 1961

Rosendorff,R.: Das Körperschaftsteuergesetz vom 1o.8.1925, 6. Aufl., Berlin und Wien 1925

Rossbach,L.: Die geschichtliche Entwicklung der Körperschaftbesteuerung, Diss. Bonn 1947

Ruppe,H.G.: Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 1967/68 "Stabilität im Wachstum", Stuttgart und Mainz 1967, Ziff. 5o9-515

Schanz,G.: Die direkten Steuern Hessens und deren neueste Reform, in: FA, 2. Jg. 1885, S. 235 ff.

derselbe: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, in: FA, 13. Jg. 1896, S. 1 ff.

Scheuing,P.: Rechtliche Gestaltung und steuerliche Behandlung der Handelsgesellschaften, in: StuW, XXIII. Jg. 1944, Teil I, Sp. 453 ff.

Schmalenbach,E.: Aktiengesellschaft außer Dienst, in: ZfhF, N.F., Jg. 1949, S. 2 ff.

Schmidt,H.M.: Besteuerung der beschränkten Haftung der GmbH? in: RdSchfGmbH, 49. Jg. 1958, S. 49 ff.

Schmidt,K.: Zur Reform der Unternehmungsbesteuerung, in: FA, N.F., Bd. 22 1962/63, S. 35 ff.

Schmidt,O.: Die GmbH in der Steuerpolitik, Denkschrift, Köln 1934

Schmölders,G.: Steuerumbau als Aufgabe für heute, in: FA, N.F., 9. Jg. 1941/43, S. 246 ff.

derselbe: Die geschichtliche Entwicklung der Betriebsbesteuerung, in: StuW, XXVI. Jg. 1949, Teil I, Sp. 973 ff.

derselbe: Die steuerliche Diskriminierung der Körperschaftsgewinne in Großbritannien und den Vereinigten Staaten, in: StuW, XXVI. Jg. 1949, Teil I, Sp. 767 ff.

derselbe: Organische Steuerreform, Grundlagen, Vorarbeiten, Gesetzentwürfe, Berlin und Frankfurt a.M. 1953

derselbe: Ist die Aktie steuerlich diskriminiert? Ein Beitrag zum Konflikt zwischen formaler und wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: StuW, XXI. Jg. 1954, Sp. 121 ff.

Schmoller,G.: Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, 19.Bd. 1863, S. 1 ff.

Schrempf,C.: Vom inneren Wert der Aktie, in: Der langfristige Kredit, 11. Jg. 1960, S. 23 ff.

Schürmann,W.: Die Besteuerung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften, insbesondere der GmbH, in: RdSchfGmbH, 49. Jg. 1958, S. 65 ff.

Schulte,H.: Der Vorschlag einer "Betriebsteuer" und das geltende deutsche Steuerrecht, Berlin 1967

Schultz,R.: Die Bedeutung der Unternehmungsform für die Kreditwürdigkeit, Diss. F.U. Berlin 1966

Schulze,O.: Der "New Deal" und seine Einwirkung auf die Finanz- und Steuerpolitik der Vereinigten Staaten von Amerika, Jena 1940.

Schuster,E.: Artikel "Einkommen", in: HdSW, Bd. 3, Stuttgart-Tübingen,Göttingen 1961, S. 53 ff.

Schutzorganisation für Aktiengesellschaften mit beschränkter Aktionärszahl (Familienaktiengesellschaften) in Basel Hrsg.: Gutachten über die Steuerverhältnisse bei Familienaktiengesellschaften. Ein Beitrag zum Problem der steuerlichen Doppelbelastung von Aktiengesellschaft und Aktionär, Zürich 1955

Seligman,E.R.A.: Essays in Taxation, 10. Aufl., Norwood Mass. 1931

Silcher,F.: Schütt aus - hol zurück, in: ZfgK, Jg. 1965, S. 20 ff.

Simons,H.C.: Personal Income Taxation, Chicago 1955

Smith,A.: Untersuchung über die Natur und die Ursachen des Nationalreichthums, 4. Bd., 4. Ausg., (aus dem Engl. übersetzt von W.G. Korn), Breslau 1796

Somogyi,J. und Walter,N.: Nochmals: Einige Aspekte des Stützel-Planes, in: ZfgK, Jg. 1968, S. 1o9o ff.

Spitaler,A.: Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg 1936

derselbe: Die Fortschritte der internationalen Ausgleichung des Systems der direkten Steuern seit 1939, in: StuW, XXV. Jg. 1948, Teil I, Sp. 7 ff.

derselbe: Die organische Steuerreform, in: StuW, XXX.Jg. 1953, Teil I, Sp. 689 ff.

derselbe: Beitrag zum 4. Studienthema über die Doppelbelastung durch die Körperschaftsteuer der Gesellschaften und durch die Einkommensteuer der Anteilseigner des VIII. Congrès International de Droit Financier et Fiscal, in: Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. XXVII, Köln 1954, S. 145 ff.

derselbe: Die grundlegenden Probleme der Körperschaftsteuerreform, in: Wirtschaftspolitische Blätter, Heft 2, Jg. 1955, S. 3o ff.

derselbe: Artikel "Doppelbesteuerung", in: HdB, 3. Aufl., Band I, Stuttgart 1956, Sp. 1453 ff.

derselbe: Die bei der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland angewandte wirtschaftliche Betrachtungsweise, in: ÖStZ, 15. Jg. 1962, S. 89 ff.

derselbe: Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in: StbJb 1962/63, Köln 1963, S. 4o5 ff.

Steinberg,W.: Kapitalmarktfragen in der Steuerreform, in: Die AG, 3. Jg. 1958, S. 145 ff.

Steiner,H.: Gedanken zur Betriebsteuer, in: StuW, XXVII. Jg. 1950, Teil I, Sp. 645 ff.

Stekler,H.O.: Profitability and Size of Firm, Berkeley 1963

Strickrodt,G.: Probleme der Doppelbesteuerung, in: Die Aussprache, 4.Jg. 1954, S. 54 ff., S. 68 u. 85

Strutz,G.: Die Neuordnung der direkten Staatssteuern in Preußen, Berlin 1912

derselbe: Buchbesprechung zu: Fuisting,B.: Die Preußischen direkten Steuern, Bd. IV: Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902, in: Verwaltungsarchiv, 11. Bd. 1903, Heft 4, S. 475 ff.

Studenski,P.: Toward a Theory of Business Taxation, in: The Journal of Political Economy, Bd. 40, 1940, S. 626 ff.

Stützel,W.: Steuersystem und Kapitalverkehr, in: Die Aussprache, 16. Jg. 1966, S. 135 ff.

derselbe: Aktienrechtsreform und Konzentration, in: Die Konzentration in der Wirtschaft, Hrsg. von H. Arndt, 2.Bd.: Ursachen der Konzentration, Berlin 1960, S. 907 ff.

derselbe: Aktienrechtsreform und Eigentumsbildung, in: Die Aussprache, 9. Jg. 1959, S. 231 ff.

derselbe: Teilhabersteuer - ein realistischer Vorschlag? Referat, gehalten zur Einleitung der "Aktuellen Diskussion" auf dem Deutschen Steuerkongress 1969 am 6.5.1969, Bonn 1969

Stutz,H.: Die Maßgelbichkeit der Rechtsform im Steuerrecht, in: DStR, 10.Jg. 1960, S. 402 ff.

Surrey,S.: The United States Tax System and International Tax Relationships, in: Canadian Tax Journal, Vol. XII 1964, S. 46o ff.

Swoboda,P.: Einflüsse der Besteuerung auf die Ausschüttungs- und Investitionspolitik von Kapitalgesellschaften, in: ZfbF, 19.Jg. 1967, S. 1 ff.

Terhalle,F.: Finanzwissenschaft, Jena 193o

derselbe: Steuerumbau als Aufgabe für morgen, in: FA, N.F., 9. Jg. 1941/43, S. 191 ff.

derselbe: Steuerumbau als Aufgabe für heute und morgen Eine Stellungnahme zu Schmölders' Vorschlag einer Kriegsbetriebssteuer, in: FA, N.F., 9. Jg. 1941/43, S. 6o4 ff.

Teschemacher,H.: Artikel "Die Einkommensteuer", in: HdF, 2.Bd., Tübingen 1927, S. 65 ff.

Tipke,K. und Kruse, H.W.: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (ohne Steuerstrafrecht), Band II, Köln 1963

Trachsler,M.: Die steuerpolitische Behandlung der Kapitalgesellschaften im zürcherischen Steuersystem, Diss. Zürich 1951, Winterthur 1954

Tretner,C.-H.:Wettbewerbsneutrale Gewinnbesteuerung, Köln und Opladen 1963

Troeger-Ausschuss: Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die große Steuerreform. Ein Bericht an den Finanzausschuß des Bundesrats, Hrsg. von Finanzminister Dr. Troeger, Stuttgart 1954

Troeger,H.: Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung 1957, Stuttgart 1958

Verhandlungen des 34. Deutschen Juristentages (Köln 1925), Berlin und Leipzig 1926

Wacke,G.: Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, in: StuW, XXIV. Jg. 1947, Teil I, Sp. 21 ff.

Wagner,A.: Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preußen im Jahre 1891, in: FA, 8. Jg. 1891, 2. Bd., S. 551 ff.

derselbe: Finanzwissenschaft, 2. Teil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl., Leipzig 189o

Waldmann,N.J.W.: Zur Problematik der Doppelbesteuerung. Wünsche und Wirklichkeiten, in: BFuP, 6.Jg. 1954, S. 416 ff.

Wangemann, : Die Heranziehung des gewerblichen Einkommens der Aktiengesellschaft und der Dividende des Aktionärs zur Gemeindeeinkommensteuer in Preußen (unter dem Gesichtspunkt der Doppelbesteuerung de lege lata und de lege ferenda), in: Verwaltungsarchiv, 9. Bd. 19o1, S. 489 ff.

Weber-Bannenberg, : Steuern von Steuern, Köln 1951

Weisensee,C.: Ein Überblick über das neue Körperschaftsteuergesetz, in: DStZ, XXIV. Jg. 1935, S. 63 ff.

Wilser,O.: Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, Heidelberg 196o

Wissenschaftlicher Beirat beim BFM: Organische Steuerreform, Bonn 1953

Wissenschaftlicher Beirat beim BFM: Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer) in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 9, Bonn 1967

Wöhe,G.: Der Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen, in: Steuer-Kongress-Report 1966, München und Berlin 1966, S. 33 ff.

derselbe: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1966, Bd. II, 1. und 2. Halbbd., 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1966

derselbe: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1967

Wolf,E.: Probleme der Wiederbelebung des Kapitalmarktes, in: Kapitalbildung und Kapitalverwendung, Berlin 1953, S. 117 ff.

Woll,M.: Should Corporations be Taxed as Such? in: How Should Corporations be Taxed? New York 1947, S. 31

Zielinski,G.: Grundtypvermischungen und Handelsgesellshaftsrecht, Marburg 1925

Zintzen,H.: Zur körperschaftsteuerlichen Behandlung der Gewinnausschüttungen auf Grund der Kleinen Steuerreform, in: FR, 8. Jg. 1953, S. 349 ff.

2. Ohne Verfasser

Die Krankheit des deutschen Kapitalmarktes, in: Berliner Bank Aktiengesellschaft, Wirtschaftsbericht April 1957

Bericht über das Referat von R. Siemon "Die Doppelbelastung der Aktiengesellschaften", gehalten auf dem 11. Deutschen Betriebswirtschafter-Tag vom 15. bis 18. Sept. 1957 in Berlin, in: Die AG, 2. Jg. 1957, S. 249

Stellungnahme des Bundesverbandes des privaten Bankgewerbes: Doppelbesteuerung beseitigen, in: FAZ Nr. 179 vom 5.8.1968, S. 9

Die Wirtschaft zum Stützelprojekt, in: Industriekurier Nr. 146 vom 19.9.1968, S. 1

Beim Stützel-Plan steckt der Teufel im Detail, in: Industriekurier Nr. 146 vom 19.9.1968, S. 3

Prof. Stützel verteidigt seinen Plan, in: Industriekurier v. 8.1o.1968, S. 3

Stellungnahmen des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler Nr. 3: Zur Teilhabersteuer, Wiesbaden 1969

Fuchsbriefe vom 1o.9.1969

3. Sonstiges

Statistisches Bundesamt Hrsg.: StJb, Jg. 1956, S. 4o8/4o9; Jg. 1961, S. 421 ff.; Jg. 1965, S. 462/463; Jg. 1968, S. 357 u. 386/387

Der Volkswirt: 15. Jg. 1961, S. 1866 u. 196o; 16. Jg. 1962, S. 1743; 17. Jg. 1963, S. 19o8 u. 311; 18. Jg. 1964, S. 1628 u. 415; 19. Jg. 1965, S. 465 u. 1922/23

Wirtschaft und Statistik: 7. Jg. 1955, S. 238; 9. Jg. 1957, S. 611; 11. Jg. 1959, S. 6o4; 13. Jg. 1961, S. 237; 14. Jg. 1962, S. 641; 15. Jg. 1963, S. 762; Jg. 1964, S. 667; Jg. 1966, S. 777; Jg. 1967, S. 642; Jg. 1968, S. 154 ff., 341 u. 454.

4. Urteile

Datum	Aktenzeichen	Quelle
RGH U v. 1. 2.1882	Rep.I 655/81	C.S.Slg.Bd.6, S.69 (Nr.18)
Preuss.OVG U v. 23.11.1893	Rep. VA 1359/93	Slg.Bd.II,S. 325 ff (Nr.76)
RFH U v.1o.11.1921	VA 12/21	Slg.Bd. 7, S. 2o7
RFH U v.27. 5.1924	II A 81/24	Slg.Bd.13, S. 342
RFH U v. 4. 9.1929	VI A 917/29	RStBl.193o, S.7 (Nr. 11).
RFH U v.18. 6.193o	VI A 1773/29	RStBl.1931, S. 483
RFH U v.18. 9.193o	IA 641/29	RStBl.193o, S.714
RFH U v. 8. 9.1931	IA 18/31	RStBl.1931, S. 741
RFH U v.26. 2.1936	VI A 141/36	RStBl. 1936, S. 682
RFH U v. 6. 8.1942	III 25/42	RStBl.1942, S. 97o
RFH U v.21. 3.1944	I 216/43	RStBl.1944, S. 396
BFH U v.28. 7.1953	I 148/52 U	Slg.Bd. 58, S. 7
BFH U v. 4.11.1958	I 141/57 U	BStBl.1959,III, S.5o
BFH U v. 7.1o.1958	I 199/57 U	BStBl.1959 III, S. 5
BFH U v.23. 7.1957	I 5o/55 U	BStBl.1957 III, S.3o6
BFH U v. 3. 1.1963	I 276/61 S	BStBl.1963 III, S.464 ff.
BVG U v.24. 1.1962	1 BVR 845/58	BStBl.1962 I, S. 5oo

LEBENSLAUF:

Ich bin am 24.3.1943 in Wien/Österreich als zweiter Sohn des Maschinenbauingenieurs Karl Oberleitner und der Hausfrau Margarete Oberleitner, geb. Fuchs, geboren. Nach dem Besuch der Volks- und Hauptschule in Schwaz/Tirol, der Mittelschule Saarbrücken und der sechsjährigen Wirtschaftsoberschule in Offenburg/Baden habe ich im Frühjahr 1962 die Reifeprüfung abgelegt. Nach Beendigung einer siebenmonatigen Praktikantenzeit habe ich im Wintersemester 1962/63 an der Universität des Saarlandes das Studium der Betriebswirtschaftslehre aufgenommen. Im Herbst 1967 habe ich dort das Examen als Diplomkaufmann abgelegt. Von diesem Zeitpunkt an bis zum September 1969 arbeitete ich an der schriftlichen Doktorarbeit.

difo-druck schmacht bamberg